

Informe de la AEAT sobre la correcta aplicación del IVA en las Adquisiciones Intracomunitarias realizadas por sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.

La Agencia Tributaria ha publicado en su web el 19/11/2015, un informe sobre la correcta aplicación de este impuesto, en las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia cuando incumplen la obligación de darse de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).

Ante el planteamiento realizado a la Subdirección de la Agencia Tributaria (AEAT) sobre el adecuado tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia cuando incumplen la obligación de darse de alta en el ROI, la AEAT publica hoy un informe explicativo de la correcta aplicación de este impuesto.

Esquema general del Régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA

El régimen especial de recargo de equivalencia se regula en los artículos 148 a 163 **Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** (en adelante LIVA) y 59 a 61 del RD 1624/92 del 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto. Estos preceptos se basan en el artículo 281 de la Directiva 2006/112/CE.

El objeto de este régimen especial es simplificar los trámites para el sujeto pasivo acogido al mismo en tanto que no está obligado, salvo en determinados supuestos que expondremos a continuación, a autoliquidar el impuesto.

La norma lo configura como un régimen OBLIGATORIO, no susceptible de renuncia, aplicable exclusivamente a los comerciantes minoristas (artículo 149 LIVA), que implica que en las compras, los proveedores de los comerciantes minoristas les repercuten y tienen obligación de ingresar el recargo de equivalencia, además del IVA.

En sus operaciones comerciales, así como en las transmisiones de bienes o derechos utilizados exclusivamente en dicha actividad, dichos sujetos deben repercutir el IVA a sus clientes, pero no el recargo.

No obstante, no están obligados a consignar estas cuotas repercutidas en una autoliquidación ni a ingresar el impuesto, con exclusión de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, por las que el transmitente ha de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del impuesto devengadas.

Estos sujetos pasivos no pueden deducir el IVA soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte éste régimen especial (Art 154. Dos 2º párrafo LIVA).

Cuando el comerciante minorista en régimen de recargo de equivalencia realiza adquisiciones intracomunitarias, importaciones y adquisiciones de bienes en los que el

minorista sea sujeto pasivo, éste tiene obligación de liquidar y pagar el impuesto y el recargo.

Adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) realizadas por sujetos pasivos acogidos en el régimen especial de recargo de equivalencia.

Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial quedan obligados a liquidar el impuesto en caso de realizar AIB, ya que son el sujeto pasivo de estas operaciones.

A estos efectos el minorista deberá presentar autoliquidación especial de carácter no periódico por las AIB a través del modelo 309, sin que pueda deducirse el IVA soportado.

Para realizar operaciones intracomunitarias es preciso solicitar de la Administración tributaria la asignación del correspondiente NIF/IVA comunitario y su inclusión en el registro de operadores intracomunitarios (ROI) mediante declaración (modelo 036).

A su vez, la correcta aplicación de la tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias requiere la existencia de un adecuado intercambio de información entre los Estados miembros; para los empresarios y profesionales españoles conlleva la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349), en la que se declaran entregas y adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios y ha de presentarla todo empresario o profesional que realice EIB o AIB, cualquiera que sea su régimen de tributación a efectos del IVA.

Supuesto en que se realicen AIB por el sujeto pasivo acogido al Régimen especial de recargo de equivalencia sin que éste haya solicitado NIF-IVA y la inclusión en el ROI.

A continuación debe analizarse qué consecuencias tiene que un sujeto pasivo acogido al régimen especial de recargo de equivalencia no haya solicitado la asignación de un NIF IVA ni la inclusión en el ROI a efectos de la localización de las AIB que éste realiza.

El art. 13 de la LIVA dispone que estarán sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales y dichas operaciones se consideren realizadas en el ámbito espacial del Impuesto.

Conforme a dicho precepto uno de los elementos que delimita el hecho imponible AIB es la condición del adquirente como empresario o profesional, con independencia de quedar sujeto al régimen general o a algunos de los regímenes especiales del Impuesto. Y es este elemento y la prueba de tal condición la cuestión controvertida.

El sistema general de tributación aplicable a las AIB que tengan lugar en el TAI consiste en considerar la existencia de una entrega exenta en el EM de salida del bien y en un hecho imponible, AIB en el TAI, bajo determinados requisitos, pues para que el vendedor del otro Estado considere allí exenta la operación, el empresario español que adquiere, le ha de comunicar el NIF (Art. 15 y 25 LIVA).

Cabe adelantar que la confirmación sobre la validez de un número IVA y de su atribución a un determinado sujeto es una de las evidencias que respaldan la exención

de las entregas de bienes intracomunitarias, pero que no ha de condicionar la exención de la EIB.

Al respecto es preciso traer a colación varias sentencias del TJUE que se pronuncian en relación con la exención de las EIB (SSTJUE 6-9-2012, As C-273/11, y de 27-9-12, As C—587/10). En particular, en la sentencia Vogtländische Straben-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, C-587/10 de 27 de septiembre de 2012 se plantea al TJUE si la exención de la EIB se puede condicionar a que el proveedor facilite el número de identificación a efectos del IVA del adquirente en otro Estado comunitario.

Centrados en la cuestión del NIF-IVA, el TJUE indicó que no puede cuestionarse que dicho número de identificación está estrechamente relacionado con la condición de sujeto pasivo de IVA –empresario o profesional-. Sin embargo no cabe denegar tal condición por la falta de dicho número, por cuanto la definición de la misma no está condicionada a esta circunstancia.

La citada jurisprudencia subraya que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible. No puede excluirse que un proveedor no disponga de dicho número, máxime cuando el cumplimiento de tal obligación depende de la información recibida del adquirente (Apartado 50).

Finalmente se concluye en los apartados 51 y 52 que aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, se trata sin embargo de un mera exigencia formal, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de la entrega intracomunitaria.

En consecuencia, aunque es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la operación no le conduce a participar en un fraude fiscal, los Estados miembros van más allá de las medidas estrictamente necesarias para la correcta percepción del impuesto si deniegan una EIB acogerse a la exención por el mero hecho de no facilitar el Número de identificación, pero proporciona por otro lado indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación que se trata.

Por tanto, en la medida que un comerciante minorista realice una AIB sin haber solicitado el NIF-IVA comunitario, siempre que manifieste mediante otras indicaciones su condición de sujeto pasivo, está realizando una AIB localizada en el TAI, debiendo el minorista presentar el modelo 309 declarando e ingresando el IVA y el recargo de equivalencia, sin que tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En el caso de la normativa española, no debemos olvidar que el minorista está acogido a un régimen especial obligatorio en el que el proveedor exige al minorista un recargo que ingresa junto al impuesto repercutido en sus autoliquidaciones. Bajo este esquema, lo que ingresa el proveedor por IVA y recargo de equivalencia es una aproximación a lo que ingresarían por IVA si tanto el proveedor como el comerciante minorista fueran por régimen general.

Condicionar la localización de la AIB en el TAI a la mera comunicación o solicitud del NIF-IVA comunitario, implicaría de un lado dejar sin efecto el carácter obligatorio del régimen especial al depender de la solicitud o no del NIF IVA comunitario, pues en el supuesto de no haber comunicado el NIF-IVA y si entendiésemos no localizada la AIB en el TAI se dejaría de ingresar el IVA y el recargo, que reiteramos es obligatorio para el minorista en los supuestos de AIB, y de otro lado dejaría de ingresarse el IVA en el último eslabón de la cadena, gravándose la operación como EIB en origen, sin que tenga lugar el ingreso de las cuotas repercutidas por el minorista a sus clientes , y además, aprovechándose de posibles tipos más bajos existentes en el país de salida de los bienes frente a los que resultan de aplicación en el Estado de consumo de los bienes.

Es claro que la confirmación sobre la validez de un número IVA y de su atribución a un determinado sujeto es una de las evidencias que respaldan la exención de las entregas de bienes intracomunitarias, pero como recoge la sentencia antes referida es una mera exigencia formal que no puede condicionar la exención en la EIB realizada por proveedores de otros Estados miembros al comerciante minorista con domicilio en el TAI cuando, si bien no ha suministrado un NIF IVA comunitario, de la información recibida del adquirente se constata su condición de sujeto pasivo.

En este supuesto, se produce una AIB localizada en el TAI y correlativamente una EIB exenta en el país de salida de los bienes, teniendo el comerciante minorista la obligación de presentar el modelo 309 declarando esta operación intracomunitaria e ingresando el IVA más el recargo de equivalencia.