

## I. DISPOSICIONS GENERALS

### MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

**21050** *Resolució de 23 de desembre de 2009, de la Direcció General de Tributs, relativa a l'aplicació i interpretació de determinades directives comunitàries en matèria de l'impost sobre el valor afegit.*

I

Al llarg de 2008 ha tingut lloc l'aprovació d'un conjunt de directives comunitàries la tramitació conjunta de les quals en les institucions comunitàries ha motivat que siguin conegudes amb el nom de «Paquet IVA».

En particular, les esmentades directives, que modifiquen i completen la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit, són les següents:

1. Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrer de 2008, per la qual es modifica la Directiva 2006/112/CE pel que fa al lloc de la prestació de serveis.
2. Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrer de 2008, per la qual s'estableixen disposicions d'aplicació relatives a la devolució de l'impost sobre el valor afegit, prevista a la Directiva 2006/112/CE, a subjectes passius no establerts a l'estat membre de devolució, però establerts en un altre estat membre.
3. Directiva 2008/117/CE, de 16 de desembre de 2008, per la qual es modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit, a fi de combatre el frau fiscal vinculat a les operacions intracomunitàries.

Com a conseqüència de tot això, el Dret comunitari ha estat modificat en matèria de l'impost sobre el valor afegit en tres aspectes essencials, que es poden agrupar en els blocs següents:

1. El primer bloc es refereix a les regles que regulen la localització de les prestacions de serveis. Els canvis s'introdueixen en aquest àmbit per la Directiva 2008/8/CE que afecta, a través del seu article 2, els articles 44 a 59 ter de la Directiva 2006/112/CE.

Fins a l'aprovació d'aquesta directiva, aquestes regles han estat fonamentades en un model de tributació de les prestacions de serveis en origen, de manera tal que un servei s'havia d'entendre localitzat en el territori d'aplicació de l'impost, per la qual cosa hi quedava subjecte, en la mesura que la seu del prestador o l'establiment permanent des del qual es prestés es trobés en aquest territori. Aquesta ha estat la regla general, si bé la seva aplicació pràctica ha quedat molt reduïda, essencialment perquè les regles especials, previstes per a una gran diversitat de serveis, s'han convertit en les aplicables prioritàriament, molt més si es té en compte que la regla general no ha completat en cap cas els supòsits per als quals les regles especials conclouen la no-subjecció.

En particular, de totes les regles especials, les aplicables als serveis normalment denominats de professionals, els de telecomunicacions i els prestats per via electrònica han respost a un esquema de gravamen en destinació, molt més d'acord amb la necessària coincidència del gravamen esmentat amb la jurisdicció en què té lloc el consum. Per això, aquestes regles són les que passen a ser les aplicables amb caràcter general d'acord amb el que disposen els articles 44, 45 i 59 de la Directiva 2006/112/CE, distingint les operacions purament empresarials, en les quals prestador i destinatari tenen tal condició, de les altres el destinatari de les quals és un particular. En el primer grup, el gravamen es localitza en la jurisdicció de destinació mentre que en el segon ho fa en la d'origen.

Amb caràcter addicional, la Directiva 2008/8/CE afecta la Directiva 2006/112/CE respecte de la condició d'empresari professional de determinades entitats (article 43), modifica el concepte d'empresari o professional establert en el territori d'aplicació de

l'impost (article 192 bis), generalitza el mecanisme d'inversió del subjecte passiu (article 196), amplia el contingut de l'estat recapitulatiu o declaració 349 (article 262) i estableix l'atribució d'un número d'identificació a efectes de l'impost als qui realitzin l'adquisició o la prestació de serveis intracomunitaris (article 214).

2. En el segon bloc, i per mitjà del que disposa la Directiva 2008/9/CE, se simplifica substancialment el procediment de devolució de l'impost a empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost però establerts a la Comunitat.

El nou sistema de devolució es basa en un sistema de finestra única, en el qual els sol·licitants han de presentar per via electrònica les sol·licituds de devolució de l'impost suportat en un estat membre diferent d'aquell en què estiguin establerts; per a això, han d'utilitzar els formularis allotjats a la pàgina web corresponent al seu estat d'establiment. L'esmentada sol·licitud es remet per l'estat d'establiment a l'estat de devolució, és a dir, aquell en què s'hagi suportat l'impost.

En els supòsits en què Espanya sigui l'estat d'establiment, l'esmentat formulari s'ha de posar a disposició dels sol·licitants a través de la pàgina web de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

En tot cas i com ja passava en l'actualitat, les sol·licituds de devolució a través d'aquest sistema exigeixen, d'acord amb el Dret comunitari (articles 5 i 6 de la Directiva 2008/9/CE) i amb la jurisprudència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, el compliment de tots els requisits establerts per a l'exercici del dret a la deducció per l'estat de devolució, juntament amb el requisit d'activitat corresponent a l'estat d'establiment.

3. Finalment, el tercer bloc es refereix a la Directiva 2008/117/CE, que harmonitza la meritació de determinades prestacions de serveis i modifica els terminis de presentació i el contingut de l'estat recapitulatiu, o model 349 com és conegut a Espanya.

## II

D'acord amb el que disposen els articles 7 de la Directiva 2008/8/CE, 29 de la Directiva 2008/9/CE i 3 de la Directiva 2008/117/CE, els estats membres han de posar en vigor les disposicions legals, reglamentàries i administratives necessàries per donar compliment al que estableixen les esmentades directives amb efectes a partir de l'1 de gener de 2010.

En aquest sentit, el Consell de ministres del passat 30 d'abril de 2009 va ser informat per la vicepresidenta segona i ministra d'Economia i Hisenda d'un avantprojecte de llei pel qual es transposen determinades directives en l'àmbit de la imposició indirecta i es modifica la Llei de l'impost sobre la renda de no-residents per adaptar-la a la normativa comunitària.

L'esmentat avantprojecte, sotmès des d'aquest moment a informació pública a través de la seva publicació a la pàgina web del Ministeri d'Economia i Hisenda, va ser dictaminat pel Consell d'Estat el 17 de setembre de 2009 i aprovada la seva remissió a les Corts Generals com a projecte de llei pel Consell de ministres el 2 d'octubre de 2009.

El passat 10 de desembre, el Congrés dels Diputats va aprovar l'esmentat projecte de llei, i el text en aquests moments està pendent de la seva tramitació pel Senat.

El contingut de l'esmentat projecte de llei té per finalitat modificar la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, en tots els preceptes que queden afectats pel contingut de les esmentades directives comunitàries.

No obstant això, atès que no és previsible l'aprovació del projecte de llei abans de l'1 de gener de 2010, data en la qual, com s'ha indicat, han d'estar ja en vigor les disposicions de Dret comunitari referides, resulta necessari arbitrar provisionalment, fins que l'esmentada aprovació tingui lloc, un conjunt de criteris interpretatius que permeti donar compliment al mandat contingut en les directives que conformen l'anomenat Paquet IVA en la part que afecta la Llei 37/1992.

Paral·lelament a la reforma de la Llei 37/1992 assenyalada, les al·ludides modificacions en el Dret comunitari afecten diversos preceptes del Reglament de l'impost, aprovat pel Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre. En aquest cas, les modificacions estan recollides en un projecte de Reial decret que ha estat dictaminat pel Consell d'Estat el 17 de desembre i l'aprovació del qual es troba, a aquests efectes, condicionada a l'actualització prèvia de la Llei 37/1992.

Respecte de tot això, cal recordar que el Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees ha assenyalat de manera reiterada la possibilitat dels particulars d'invocar l'aplicació directa dels preceptes d'una directiva que siguin incondicionals i prou precisos quan, expirat el termini per a la seva transposició, aquesta no hagi tingut lloc o bé tals preceptes s'hagin adaptat incorrectament. En aquest sentit, cal destacar la sentència de 5 d'abril de 1979, Assumpte C-148/78, Ratti, i, particularment en el cas de l'impost sobre el valor afegit, la sentència de 19 de gener de 1982, Assumpte C-8/81, Becker, i la sentència d'11 de juliol de 2002, Assumpte C-62/00, Marks & Spencer. L'esmentada jurisprudència ha estat recollida, en els mateixos termes, pel Tribunal Suprem, entre d'altres, en la seva sentència de 15 de març de 1999 i, més recentment, en la seva sentència de 10 de març de 2003.

Davant de la concurrència de tals circumstàncies en relació amb les Directives 2008/8/CE, 2008/9/CE i 2008/117/CE, s'han plantejat diversos dubtes sobre el seu contingut, derivats de les distorsions que es poden produir com a conseqüència de l'aplicació de diferents regles de localització dels serveis i de les sol·licituds de devolució per no establerts en el territori d'aplicació de l'impost una vegada els altres estats membres procedeixin a la seva transposició.

En aquest context, i ateses les característiques d'aquestes operacions, la seva quantia i la recurrència i continuïtat amb què es realitzen, així com el mandat ineludible de transposició referit, es fa necessari, posat tot això en coneixement de la Comissió de les Comunitats Europees, aclarir els criteris que deriven de l'aplicació de les esmentades directives a partir de l'1 de gener de 2010, raó que justifica que aquesta Direcció General hagi entès oportú dictar aquesta Resolució.

### III

Primer. *Condició d'empresari o professional.*—D'acord amb el que disposa l'article 43 de la Directiva 2006/112/CE i als únics efectes del que disposen els apartats segon i tercer d'aquesta Resolució, es consideren empresaris o professionals que actuen com a tals respecte de tots els serveis que els siguin prestats els qui realitzin activitats empresarials o professionals simultàniament amb altres que no estiguin subjectes a l'impost, així com les persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals sempre que, en aquest últim cas, tinguin assignat un número d'identificació a efectes de l'impost sobre el valor afegit subministrat per l'Administració tributària espanyola.

Segon. *Lloc de realització de les prestacions de serveis. Regles generals.*

1. De conformitat amb el que disposen els articles 44 i 45 de la Directiva 2006/112/CE, les prestacions de serveis s'entenen realitzades en el territori d'aplicació de l'impost, sens perjudici del que disposen l'apartat dos de l'article 70 de la Llei 37/1992 i l'apartat tercer d'aquesta Resolució, en els casos següents:

1r Quan el destinatari sigui un empresari o professional que actuï com a tal i radiqui en l'esmentat territori la seu de la seva activitat econòmica, o hi tingui un establiment permanent o, si no en té, el lloc del seu domicili o residència habitual, sempre que es tracti de serveis que tinguin per destinataris l'esmentada seu, establiment permanent, domicili o residència habitual, amb independència d'on estigui establert el prestador dels serveis i del lloc des del qual els presti.

2n Quan el destinatari no sigui un empresari o professional que actuï com a tal, sempre que els serveis es prestin per un empresari o professional i la seu de la seva activitat econòmica o establiment permanent des del qual els presti o, si no en té, el lloc del seu domicili o residència habitual, es trobi en el territori d'aplicació de l'impost.

2. No obstant el que disposa el número 2n anterior i com a conseqüència del que disposa l'article 59 de la Directiva 2006/112/CE, no s'entenen realitzats en el territori d'aplicació de l'impost els serveis que s'enumeren a continuació quan el seu destinatari no sigui un empresari o professional que actuï com a tal i estigui establert o tingui el seu

domicili o la seva residència habitual fora de la Comunitat, llevat en el cas que l'esmentat destinatari estigui establert o tingui el seu domicili o residència habitual a les Illes Canàries, Ceuta o Melilla i es tracti dels serveis a què es refereixen les lletres a) a l) següents:

- a) Les cessions i concessions de drets d'autor, patents, llicències, marques de fàbrica o comercials i els altres drets de propietat intel·lectual o industrial, així com qualssevol altres drets similars.
- b) La cessió o concessió de fons de comerç, d'exclusives de compra o venda o del dret a exercir una activitat professional.
- c) Els de publicitat.
- d) Els d'assessorament, auditoria, enginyeria, gabinet d'estudis, advocacia, consultors, experts comptables o fiscals i altres de similars, amb excepció dels compresos en el número 1r de l'apartat u de l'article 70 de la Llei 37/1992.
- e) Els de tractament de dades i el subministrament d'informacions, incloent-hi els procediments i les experiències de caràcter comercial.
- f) Els de traducció, correcció o composició de textos, així com els prestats per intèrprets.
- g) Els d'assegurança, reassegurança i capitalització, així com els serveis financers, esmentats, respectivament, en els números 16è i 18è de l'apartat u de l'article 20 de la Llei 37/1992, incloent-hi els que no n'estiguin exempts, amb excepció del lloguer de caixes de seguretat.
- h) Els de cessió de personal.
- i) El doblatge de pel·lícules.
- j) Els arrendaments de béns mobles corporals, amb l'excepció dels que tinguin per objecte qualsevol mitjà de transport i els contenidors.
- k) La provisió d'accés als sistemes de distribució de gas natural o electricitat, el transport o transmissió de gas i electricitat a través dels esmentats sistemes, així com la prestació d'altres serveis directament relacionats amb qualssevol dels serveis compresos en aquesta lletra.
- l) Les obligacions de no prestar, totalment o parcialment, qualsevol dels serveis enunciats en aquest número.
- m) Els serveis prestats per via electrònica.
- n) Els serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i de televisió.

*Tercer. Lloc de realització de les prestacions de serveis. Regles especials.*

1. De conformitat amb el que disposen els articles 46 a 50 i 53 a 58 de la Directiva 2006/112/CE i sens perjudici del que estableix l'apartat dos de l'article 70 de la Llei 37/1992 i a l'apartat segon d'aquesta Resolució, s'entenen prestats en el territori d'aplicació de l'impost els serveis següents:

1r Els relacionats amb béns immobles que radiquin a l'esmentat territori.

Es consideren relacionats amb béns immobles, entre d'altres, els serveis següents:

- a) L'arrendament o la cessió d'ús per qualsevol títol dels esmentats béns, incloent-hi els habitatges moblats.
- b) Els relatius a la preparació, coordinació i realització de les execucions d'obra immobiliàries.
- c) Els de caràcter tècnic relatius a les esmentades execucions d'obra, incloent-hi els prestats per arquitectes, arquitectes tècnics i enginyers.
- d) Els de gestió relatius a béns immobles o operacions immobiliàries.
- e) Els de vigilància o seguretat relatius a béns immobles.
- f) Els de lloguer de caixes de seguretat.
- g) La utilització de vies de peatge.
- h) Els d'allotjament en establiments d'hostaleria, acampament i balneari.

2n Els de transport que s'esmenten a continuació, per la part de trajecte que discorri pel territori d'aplicació de l'impost tal com aquest es defineix a l'article 3 de la Llei 37/1992:

- a) Els de transport de passatgers, sigui quin en sigui el destinatari.
- b) Els de transport de béns el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional que actuï com a tal sempre que no es tracti de transports intracomunitaris de béns.

3r Els relacionats amb manifestacions culturals, artístiques, esportives, científiques, educatives, recreatives, jocs d'atzar o similars, com les fires o exposicions, incloent-hi els serveis d'organització d'aquests i els altres serveis accessoris als anteriors, quan es prestin materialment a l'esmentat territori, sigui quin en sigui el destinatari.

4t Els prestats per via electrònica des de la seu de l'activitat o un establiment permanent o, si no n'hi ha, el lloc del domicili o residència habitual d'un empresari o professional que es trobi fora de la Comunitat i el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional actuant com a tal, sempre que aquest últim estigui establert o tingui la seva residència o domicili habitual en el territori d'aplicació de l'impost.

Als efectes del que es disposa en aquest número, es presumeix que el destinatari del servei està establert o és resident en el territori d'aplicació de l'impost quan s'efectuï el pagament de la contraprestació del servei amb càrrec a comptes oberts en establiments d'entitats de crèdit ubicades a l'esmentat territori.

5è A) Els de restaurant i càtering en els supòsits següents:

a) Els prestats a bord d'un vaixell, d'un avió o d'un tren, en el curs de la part d'un transport de passatgers realitzat a la Comunitat el lloc d'inici del qual es trobi en el territori d'aplicació de l'impost.

Quan es tracti d'un transport d'anada i tornada, el trajecte de tornada es considera un transport diferent.

b) Els restants serveis de restaurant i càtering quan es prestin materialment en el territori d'aplicació de l'impost.

B) Als efectes del que disposa la part A, lletra a), d'aquest número, es considera:

a) Part d'un transport de passatgers realitzat a la Comunitat: la part d'un transport de passatgers que, sense fer escala en un país o territori tercer, discorri entre els llocs d'inici i d'arribada situats a la Comunitat.

b) Lloc d'inici: el primer lloc previst per a l'embarcament de passatgers a la Comunitat, fins i tot després de l'última escala fora de la Comunitat.

c) Lloc d'arribada: l'últim lloc previst per al desembarcament a la Comunitat de passatgers embarcats també en aquesta, fins i tot abans d'una altra escala feta en un país o territori tercer.

6è Els de mediació en nom i per compte d'altri el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional que actuï com a tal, sempre que les operacions respecte de les quals s'intermediï s'entenguin realitzades en el territori d'aplicació de l'impost d'acord amb el que disposa la Llei 37/1992 o aquesta Resolució, si escau.

7è Els que s'enuncien a continuació, quan es prestin materialment en l'esmentat territori i el seu destinatari no sigui un empresari o professional que actuï com a tal:

a) Els serveis accessoris als transports com ara la càrrega i descàrrega, el transbord, la manipulació i serveis similars.

b) Els treballs i les execucions d'obra realitzats sobre béns mobles corporals i els informes pericials, les valoracions i els dictàmens relatius als esmentats béns.

8è Els de telecomunicacions, de radiodifusió i de televisió, prestats des de la seu d'activitat o un establiment permanent o, si no n'hi ha, el lloc del domicili o la residència habitual d'un empresari o professional que es trobi fora de la Comunitat i el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional que actuï com a tal, sempre que aquest últim es trobi establert o tingui la seva residència o el domicili habitual en el territori d'aplicació de

l'impost i la utilització o explotació efectives dels esmentats serveis es realitzin en l'esmentat territori.

9è Els serveis d'arrendament a curt termini de mitjans de transport quan aquests es posin efectivament en possessió del destinatari en l'esmentat territori.

Als efectes del que es disposa en aquest número, s'entén per curt termini la tinença o l'ús continuat de mitjans de transport durant un període ininterromput no superior a trenta dies i, en el cas dels vaixells, no superior a noranta dies.

10. Els transports intracomunitaris de béns el destinatari dels quals no sigui un empresari o professional que actuï com a tal quan s'iniciïn.

2. D'acord amb el que disposa l'article 51 de la Directiva 2006/112/CE, s'entén per:

a) Transport intracomunitari de béns: el transport de béns els llocs d'inici i d'arribada dels quals estiguin situats als territoris de dos estats membres diferents.

b) Lloc d'inici: el lloc on comenci efectivament el transport dels béns, sense tenir en compte els trajectes efectuats per arribar al lloc en què es trobin els béns.

c) Lloc d'arribada: el lloc on s'acabi efectivament el transport dels béns.

Quart. *Meritació de determinades prestacions de serveis.*—D'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 1 de la Directiva 2008/117/CE en relació amb l'apartat 2 de l'article 64 i amb l'article 66 de la Directiva 2006/112/CE, en les prestacions de serveis en les quals el destinatari sigui el subjecte passiu de l'impost d'acord amb el que preveuen els números 2n i 3r de l'apartat u de l'article 84 de la Llei 37/1992 i en l'apartat cinquè d'aquesta Resolució, es portin a terme de manera continuada durant un termini superior a un any i no donin lloc a pagaments anticipats durant l'esmentat període, la meritació de l'impost es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional corresponent al període transcorregut des de l'inici de l'operació o des de l'anterior meritació fins a l'esmentada data, mentre no es posi fi a les esmentades prestacions de serveis.

Cinquè. *Subjectes passius de l'impost.*

1. D'acord amb el que disposa l'article 196 de la Directiva 2006/112/CE i sens perjudici del que disposa el número 4t de l'apartat u de l'article 84 de la Llei 37/1992, són subjectes passius de l'impost els empresaris o professionals per als quals es realitzin les operacions subjectes a gravamen, quan aquestes s'efectuïn per persones o entitats no establertes en el territori d'aplicació de l'impost, sense més excepcions que les contingudes a les lletres b') i c') del número 2n de l'apartat u de l'article 84 de la Llei 37/1992.

2. Així mateix i d'acord amb l'esmentat article 196, són subjectes passius de l'impost les persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals però que siguin destinatàries de les operacions subjectes a aquests que s'indiquen a continuació realitzades per empresaris o professionals no establerts en el seu territori d'aplicació:

a) Els lliuraments subsegüents a les adquisicions intracomunitàries a què es refereix l'apartat tres de l'article 26 de la Llei 37/1992, quan hagin comunicat a l'empresari o professional que les realitza el número d'identificació que, a efectes de l'impost sobre el valor afegit, tinguin assignat per l'Administració espanyola.

b) Les prestacions de serveis a què es refereixen els apartats segon i tercer d'aquesta Resolució.

Sisè. *Consideració d'empresari o professional establert en el territori d'aplicació de l'impost.*—D'acord amb el que disposa l'article 192 bis de la Directiva 2006/112/CE, i als efectes del que disposen els números 2n, 3r i 4t de l'apartat u de l'article 84 i de l'apartat cinquè d'aquesta Resolució, es consideren establerts en el territori d'aplicació de l'impost els subjectes passius que hi tinguin la seu de la seva activitat econòmica, el domicili fiscal o un establiment permanent que intervingui en la realització dels lliuraments de béns i prestacions de serveis subjectes a l'impost.

S'entén que l'esmentat establiment permanent intervé en la realització de lliuraments de béns o prestacions de serveis quan ordeni els seus factors de producció materials i humans o un d'aquests amb la finalitat de realitzar cadascuna d'aquestes.

*Setè. Sol·licituds de devolució d'empresaris o professionals establerts en el territori d'aplicació de l'impost corresponents a quotes suportades per operacions efectuades a la Comunitat amb excepció de les realitzades en l'esmentat territori.*

1. D'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 171 de la Directiva 2006/112/CE i a la Directiva 2008/9/CE, els empresaris o professionals que estiguin establerts en el territori d'aplicació de l'impost han de sol·licitar la devolució de les quotes suportades per adquisicions o importacions de béns o serveis efectuades en la Comunitat, amb excepció de les realitzades en l'esmentat territori, mitjançant la presentació per via electrònica d'una sol·licitud a través dels formularis disposats amb aquesta finalitat en el portal electrònic de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

L'esmentat òrgan ha d'informar sense demora el sol·licitant de la recepció de la sol·licitud per mitjà de l'enviament d'un acusament de recepció electrònic i decideix la seva tramesa per via electrònica a l'estat membre en el qual s'hagin suportat les quotes en el termini de 15 dies comptadors des de l'esmentada recepció.

2. No obstant això, s'ha de notificar per via electrònica al sol·licitant que no és procedent la tramesa de la seva sol·licitud quan, durant el període al qual es refereixi, s'hi doni qualsevol de les circumstàncies següents:

- a) Que no hagi tingut la condició d'empresari o professional actuant com a tal.
- b) Que hagi realitzat exclusivament operacions que no originin el dret a la deducció total de l'impost.
- c) Que realitzi exclusivament activitats que tributin pels règims especials de l'agricultura, ramaderia i pesca o del recàrrec d'equivalència.

*Vuitè. Règim especial de devolucions a empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost però establerts a la Comunitat, Illes Canàries, Ceuta o Melilla.*

1. D'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 171, a l'article 171 bis de la Directiva 2006/112/CE, a la Directiva 2008/9/CE i a l'article 119 de la Llei 37/1992, els empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost però establerts a la Comunitat, Illes Canàries, Ceuta o Melilla, poden sol·licitar la devolució de les quotes de l'impost sobre el valor afegit que hagin suportat per les adquisicions o importacions de béns o serveis realitzades en l'esmentat territori, d'acord amb els requisits i les limitacions previstos en les esmentades normes i en aquest apartat vuitè.

Amb aquesta finalitat, es consideren no establerts en el territori d'aplicació de l'impost els empresaris o professionals que, tot i ser titulars d'un establiment permanent situat en el territori esmentat, no realitzin des d'aquest lliuraments de béns o prestacions de serveis durant el període al qual es refereixi la sol·licitud.

2. Els empresaris o professionals que sol·licitin les devolucions esmentades han de reunir aquestes condicions durant el període al qual es refereixi la seva sol·licitud:

- 1r Estar establerts a la Comunitat o a les Illes Canàries, Ceuta o Melilla.
- 2n No haver realitzat en el territori d'aplicació de l'impost lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a aquest diferents dels que es relacionen a continuació:
  - a) Lliuraments de béns i prestacions de serveis en què els subjectes passius de l'impost siguin els seus destinataris.
  - b) Serveis de transport i els seus serveis accessoris que estiguin exempts de l'impost en virtut del que disposen els articles 21, 23, 24 i 64 de la Llei 37/1992.

3r No ser destinataris de lliuraments de béns ni de prestacions de serveis respecte dels quals tinguin aquests sol·licitants la condició de subjectes passius en virtut del que

disposen els números 2n i 4t de l'apartat u de l'article 84 de la Llei 37/1992 i en l'apartat cinquè d'aquesta Resolució.

4t Complir amb la totalitat dels requisits i les limitacions establerts en el capítol I del títol VIII de la Llei 37/1992 per a l'exercici del dret a la deducció, en particular, els continguts en els articles 95 i 96, així com els referits en aquest apartat vuitè.

5è Destinar els béns adquirits o importats o els serveis dels quals hagin estat destinataris en el territori d'aplicació de l'impost a la realització d'operacions que originin el dret a deduir d'acord amb el que disposa la normativa vigent a l'estat membre on estiguin establerts.

La devolució s'ha de fer en funció del percentatge de deducció aplicable al sol·licitant en el seu estat membre d'establiment.

Si amb posterioritat a la presentació de la sol·licitud de devolució es regularitza el percentatge de deducció aplicable, el sol·licitant ha de procedir, en tot cas, a corregir-ne l'import, rectificant la quantitat sol·licitada o reemborsant la quantitat tornada en excés en una sol·licitud de devolució que es presenti durant l'any natural següent al període de devolució el percentatge del qual hagi estat objecte de rectificació.

Quan no s'hagin presentat sol·licituds de devolució durant l'any esmentat, la rectificació s'ha de fer mitjançant l'enviament d'una sol·licitud de rectificació per via electrònica que cal presentar a través del portal electrònic de l'Administració tributària de l'estat d'establiment.

En la determinació de l'import que cal tornar s'apliquen els criteris continguts a l'article 106 de la Llei 37/1992. Amb aquesta finalitat, s'ha de tenir en compte quina és la utilització dels béns o serveis per l'empresari o professional no establert en la realització d'operacions que li originen el dret a deduir, en primer lloc, segons la normativa aplicable a l'estat membre en el qual estigui establert i, en segon lloc, segons el que disposa la Llei 37/1992.

6è Presentar la seva sol·licitud de devolució per via electrònica a través del portal electrònic disposat amb aquesta finalitat per l'estat membre en el qual estiguin establerts.

3. El que es preveu al número 5è del número 2 d'aquest apartat setè resulta igualment aplicable als empresaris o professionals establerts a les Illes Canàries, Ceuta o Melilla, d'acord amb les característiques pròpies dels impostos indirectes generals sobre el consum vigents en els territoris esmentats.

4. Les sol·licituds de devolució s'han de referir als períodes anual o trimestral immediatament anteriors a la seva presentació.

No obstant això, les sol·licituds de devolució poden referir-se a un període de temps inferior a tres mesos quan el període esmentat constitueixi el saldo d'un any natural.

5. Les sol·licituds de devolució han de reunir els requisits següents:

a) La presentació s'ha de fer per via electrònica a través del formulari que es disposa amb aquesta finalitat en el portal electrònic de l'Administració tributària de l'estat membre on estigui establert el sol·licitant. Aquest formulari ha de reunir els requisits i les especificacions tècniques determinades per l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

Quan es tracti de sol·licitants establerts a les Illes Canàries, Ceuta o Melilla, la sol·licitud s'ha de presentar a través del portal electrònic de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

L'òrgan esmentat, que és el competent per tramitar i resoldre les sol·licituds a què es refereix aquest article, comunica al sol·licitant o al seu representant la data de recepció de la seva sol·licitud a través d'un missatge enviat per via electrònica.

b) La sol·licitud ha de comprendre les quotes suportades per les adquisicions de béns o serveis per les quals s'hagi meritat l'impost i s'hagi expedit la factura corresponent en el període a què es refereixin. En el cas de les importacions de béns, la sol·licitud s'ha de referir a les realitzades durant el període de devolució definit al número 4 d'aquest apartat vuitè.

Així mateix, pot presentar-se una nova sol·licitud referida a un any natural que compregui, si escau, les quotes suportades per operacions no consignades en altres d'anteriors sempre que aquestes s'hagin realitzat durant l'any natural considerat.



c) La sol·licitud de devolució ha de contenir la informació següent:

1r Nom i cognoms o denominació social i adreça completa del sol·licitant.

2n Número d'identificació a efectes de l'impost sobre el valor afegit o número d'identificació fiscal del sol·licitant.

3r Una adreça de correu electrònic.

4t Descripció de l'activitat empresarial o professional del sol·licitant a la qual es destinen els béns i serveis corresponents a les quotes de l'impost la devolució de les quals se sol·licita.

5è Identificació del període de devolució a què es refereixi la sol·licitud d'acord amb el que disposa el número 4 d'aquest apartat vuitè.

6è Una declaració del sol·licitant en la qual manifesti que no realitza en el territori d'aplicació de l'impost operacions diferents de les indicades al número 2n del número 2 d'aquest apartat vuitè.

Així mateix, quan es tracti d'un empresari o professional titular d'un establiment permanent situat en el territori d'aplicació de l'impost, ha de manifestar-se en l'esmentada declaració que no s'han realitzat lliuraments de béns ni prestacions de serveis des d'aquest establiment permanent durant el període a què es refereixi la sol·licitud.

7è Identificació i titularitat del compte bancari, amb menció expressa als codis IBAN i BIC que corresponguin.

En el cas que no es tracti d'un compte obert en un establiment d'una entitat de crèdit ubicat en el territori d'aplicació de l'impost, Illes Canàries, Ceuta o Melilla, totes les despeses que origini la transferència es lleven de l'import de la devolució acordada.

8è Les dades següents addicionals i de codificació per cada factura o document d'importació:

a) Nom i domicili complet de qui lliuri els béns o presti els serveis.

b) Número d'identificació als efectes de l'impost sobre el valor afegit, o número d'identificació fiscal de qui lliuri els béns o presti els serveis que li hagi estat assignat per l'estat membre de devolució d'acord amb el que disposen els articles 239 i 240 de la Directiva 2006/112/CE.

El que es disposa en aquesta lletra no s'aplica als documents d'importació.

c) Prefix de l'estat membre de devolució d'acord amb el que estableix l'article 215 de la Directiva 2006/112/CE.

El que es disposa en aquesta lletra no s'aplica als documents d'importació.

d) Data i número de la factura o del document d'importació.

e) Base imposable i quota de l'impost expressats en la moneda de l'estat membre de devolució.

f) Quota de l'impost deduïble expressada en la moneda de l'estat membre de devolució.

g) Si escau, prorrata de deducció que resulti aplicable al sol·licitant calculada de conformitat amb les normes de l'estat membre en què estigui establert.

h) Naturalesa dels béns i serveis adquirits designats segons els codis següents:

1r Carburant.

2n Arrendament de mitjans de transport.

3r Despeses relacionades amb els mitjans de transport diferents dels béns i serveis a què fan referència els codis 1r i 2n anteriors.

4t Peatges i taxes per l'ús de carreteres.

5è Despeses de transport, com ara despeses de taxi o despeses d'utilització de mitjans de transport públics.

6è Allotjament.

7è Alimentació, begudes i serveis de restaurant.

8è Entrades a fires i exposicions.

9è Despeses sumptuàries, d'oci i de representació.

10. Altres.

Si s'utilitza el codi 10, cal indicar la naturalesa dels béns lliurats o dels serveis prestats.

6. La sol·licitud de devolució únicament es considera presentada quan contingui tota la informació a què es refereix la lletra c) del número 5 anterior d'aquest apartat vuitè.

7. El termini per a la presentació de la sol·licitud de devolució s'inicia l'endemà al final de cada trimestre natural o de cada any natural i acaba el 30 de setembre següent a l'any natural en el qual s'hagin suportat les quotes a què es refereixi.

8. L'import total de les quotes de l'impost consignades en una sol·licitud de devolució trimestral no pot ser inferior a 400 euros.

No obstant això, quan la sol·licitud es refereixi al conjunt d'operacions realitzades durant un any natural, el seu import no pot ser inferior a 50 euros.

9. Quan l'òrgan competent per resoldre la sol·licitud presentada estimi que no disposa de tota la informació que necessita, pot requerir la informació addicional necessària al sol·licitant, a l'autoritat competent de l'estat membre on estigui establert aquell o a tercers, mitjançant un missatge enviat per via electrònica dins el termini dels quatre mesos comptats des de la seva recepció. Igualment, l'òrgan esmentat pot sol·licitar qualsevol informació ulterior que estimi necessària.

No obstant això, quan la informació es requereixi de persona diferent del sol·licitant o de l'autoritat competent de l'estat membre d'establiment, la sol·licitud només pot efectuar-se per via electrònica quan el receptor de la sol·licitud estigui donat d'alta en el servei de notificacions en adreça electrònica.

Quan hi hagi dubtes sobre la validesa o exactitud de les dades contingudes en una sol·licitud de devolució, l'òrgan competent per a la seva tramitació pot requerir al sol·licitant, si escau, l'aportació de l'original o d'una còpia de la factura o document d'importació corresponents, sigui quin sigui l'import de la base imposable que hi estigui consignada. Els originals esmentats s'han de mantenir a disposició de l'Administració tributària durant el termini de prescripció de l'impost.

Les sol·licituds d'informació addicional o ulterior han de ser ateses pel seu destinatari en el termini d'un mes comptat des de la seva recepció.

10. La resolució de la sol·licitud de devolució s'ha d'adoptar i notificar al sol·licitant durant els quatre mesos següents a la data de la seva recepció per l'òrgan competent per a la seva adopció.

No obstant això, quan sigui necessària la sol·licitud d'informació addicional, la resolució s'ha d'adoptar i notificar al sol·licitant en el termini de dos mesos des de la recepció de la informació sol·licitada, o des del final del transcurs d'un mes des que aquesta es va efectuar si l'esmentada sol·licitud no fos atesa pel seu destinatari. En aquests casos, el procediment de devolució té una durada mínima de sis mesos comptats des de la recepció de la sol·licitud per l'òrgan competent per resoldre-la.

Quan sigui necessària la sol·licitud d'ulterior informació addicional, el termini màxim per resoldre una sol·licitud de devolució és de vuit mesos comptats des de la data de la recepció d'aquesta, i s'entén desestimada si transcorreguts els terminis a què es refereix aquest apartat no s'ha rebut notificació expressa de la seva resolució.

11. Reconeguda la devolució, cal procedir al seu abonament en els 10 dies següents a la finalització dels terminis a què es refereix l'apartat anterior d'aquest article.

12. La desestimació total o parcial de la sol·licitud presentada pot ser recorreguda pel sol·licitant d'acord amb el que disposa el títol V de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

13. Transcorreguts els terminis que s'estableixen al número 10 d'aquest apartat vuitè sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable a l'Administració tributària, s'aplica a la quantitat pendent de devolució l'interès de demora a què es refereix l'article 26 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, des de l'endemà de la finalització dels esmentats terminis i fins a la data de l'ordenament del seu pagament, sense necessitat que el sol·licitant ho reclami.

No obstant això, no es meriten interessos de demora si el sol·licitant no atén en el termini previst en el número 9 d'aquest apartat vuitè els requeriments d'informació addicional o ulterior que li siguin fets.

Tampoc no és procedent la meritació d'interessos de demora fins que no es presenti còpia electrònica de les factures o documents d'importació a què es refereixi la sol·licitud en els casos previstos en el número 9 d'aquest apartat vuitè.

14. Si amb posterioritat a l'abonament d'una devolució es posa de manifest la seva improcedència per no complir-se els requisits i les limitacions establerts per aquest apartat vuitè, o bé per haver-se obtingut la devolució en virtut de dades falses, incorrectes o inexactes, l'Administració tributària procedeix directament a recuperar-ne l'import juntament amb els interessos de demora meritats i la sanció que es pugui imposar un cop instruït l'expedient que correspongui, d'acord amb el procediment de recaptació regulat en el capítol V del títol III de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, sens perjudici de les disposicions sobre assistència mútua en matèria de recaptació relatives a l'impost.

*Novè. Sol·licituds de devolució presentades per empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit corresponents a quotes suportades el 2009.*—Les sol·licituds de devolució d'empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit però establerts a la Comunitat presentades fins al 31 de desembre de 2009, es tramiten d'acord amb el que disposa la Directiva 79/1072/CEE del Consell, de 6 de desembre de 1979, en matèria d'harmonització de les legislacions dels estats membres relatives als impostos sobre el volum de negoci —modalitats de devolució de l'impost sobre el valor afegit als subjectes passius no establerts a l'interior del país, d'acord amb la seva transposició al Dret intern a través dels articles 119 de la Llei 37/1992 i 31 del Reglament de l'impost. Els preceptes esmentats són igualment d'aplicació per a les sol·licituds de devolució d'empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit però establerts a les Illes Canàries, Ceuta o Melilla presentades fins al 31 de desembre de 2009.

*Desè. Contingut i terminis de presentació de la declaració recapitulativa d'operacions intracomunitàries.*

1. D'acord amb el que disposen els articles 262 de la Directiva 2006/112/CE i 78 a 80 del Reglament de l'impost, els empresaris i professionals han de presentar una declaració recapitulativa dels lliuraments i les adquisicions intracomunitàries de béns i de les prestacions intracomunitàries de serveis que realitzin, i hi han de consignar les dades d'identificació dels proveïdors i adquirents dels béns i els prestadors i destinataris dels serveis, així com la base imposable total relativa a les operacions efectuades amb cadascun d'ells.

La presentació de l'esmentada declaració recapitulativa es realitza a través d'un formulari que ha de reunir els requisits i les especificacions tècniques determinades per l'Agència Estatal d'Administració Tributària i que està allotjat a la seva pàgina web.

2. D'acord amb el que disposa la lletra c) de l'article 262 de la Directiva 2006/112/CE, es consideren prestacions intracomunitàries de serveis les prestacions de serveis en les quals concorrin els requisits següents:

a) Que, d'acord amb les regles de localització aplicables a aquestes, no s'entenguin prestades en el territori d'aplicació de l'impost.

b) Que estiguin sotmeses efectivament a gravamen en un altre estat membre.

c) Que el seu destinatari sigui un empresari o professional que actuï com a tal i radiqui a l'esmentat estat membre la seu de la seva activitat econòmica, o hi tingui un establiment permanent o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual, o que el destinatari esmentat sigui una persona jurídica que no actuï com a empresari o professional però que tingui assignat un número d'identificació a efectes de l'impost subministrat per aquest estat membre.

d) Que el subjecte passiu sigui el destinatari esmentat.

3. D'acord amb el que disposen els articles 264 i 265 de la Directiva 2006/112/CE, les operacions s'han de consignar en la declaració recapitulativa corresponent al període de declaració en què s'hagin meritat.

4. D'acord amb els articles 263 de la Directiva 2006/112/CE i 81 del Reglament de l'impost, el període de declaració i els terminis per a la presentació de la declaració recapitulativa són els següents:

1r Amb caràcter general, la declaració recapitulativa ha de presentar-se per cada mes natural durant els vint primers dies naturals del mes immediat següent, llevat de la corresponent al mes de juliol, que pot presentar-se durant el mes d'agost i els vint primers dies naturals del mes de setembre.

2n Quan ni durant el trimestre de referència ni en cadascun dels quatre trimestres naturals anteriors l'import total dels lliuraments de béns i prestacions de serveis que calgui consignar en la declaració recapitulativa no sigui superior a 100.000 euros, exclòs l'impost sobre el valor afegit, la declaració recapitulativa ha de presentar-se durant els vint primers dies naturals del mes immediat següent al període trimestral corresponent.

Si al final de qualsevol dels mesos que componen cada trimestre natural se supera l'import esmentat en el paràgraf anterior, cal presentar una declaració recapitulativa per al mes o els mesos transcorreguts des del començament de l'esmentat trimestre natural durant els vint primers dies naturals immediats següents.

5. En tots els casos a què es refereix el número 4 d'aquest apartat desè, la declaració recapitulativa corresponent a l'últim període de l'any ha de presentar-se durant els trenta primers dies naturals del mes de gener.

6. No obstant el que disposa el número 4 d'aquest apartat desè i d'acord amb l'apartat 3 de l'article 81 del Reglament de l'impost, el ministre d'Economia i Hisenda pot autoritzar que la declaració recapitulativa es refereixi a l'any natural respecte dels empresaris o professionals en què concorrin les dues circumstàncies següents:

1r Que l'import total dels lliuraments de béns i prestacions de serveis, exclòs l'impost sobre el valor afegit, realitzats durant l'any natural anterior no sigui superior a 35.000 euros.

2n Que l'import total dels lliuraments de béns, que no siguin mitjans de transport nous, exempts de l'impost d'acord amb el que disposen els apartats u i tres de l'article 25 de la Llei de l'impost realitzats durant l'any natural anterior, no sigui superior a 15.000 euros.

*Onzè. Assignació del número d'identificació fiscal a efectes de l'impost sobre el valor afegit.*—D'acord amb el que disposen les lletres d) i e) de l'article 214 de la Directiva 2006/112/CE, el número d'identificació fiscal definit a l'apartat 1 de l'article 25 del Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, s'ha d'assignar, no sols a les persones o entitats indicades a l'apartat 2 de l'article 25 de l'esmentat Reglament, sinó també a les següents:

1r Empresaris o professionals que siguin destinataris de serveis prestats per altres empresaris o professionals no establerts en el territori d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit respecte dels quals siguin subjectes passius.

2n Empresaris o professionals que prestin serveis que no es localitzin en el territori d'aplicació de l'impost sobre el valor afegit quan el subjecte passiu en sigui el destinatari.

Madrid, 23 de desembre de 2009.—El director general de Tributs, Jesús Gascón Catalán.