

Guía de fiscalidad práctica para la empresa: IVA y Sociedades



Coordinador

Francisco Mellado Benavente

Guía de fiscalidad práctica para la empresa: IVA y Sociedades

Coordinador

Francisco Mellado Benavente

© De los autores, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: Mayo 2023

Depósito Legal: M-11219-2023

ISBN versión impresa: 978-84-9954-816-6

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-817-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

pero exclusivamente para operaciones B2B. La exposición de motivos de la LPGE para 2023, señala que estos cambios obedecen a que la regulación de la cláusula antielusión, tal y como estaba configurada, limita la competitividad internacional de las empresas españolas, sin que por otra parte permita luchar contra el fraude en sectores que generan el derecho a deducir.

El artículo 70.Dos LIVA prevé desde 2023 la posibilidad de aplicar la **regla antielusión (override rule) exclusivamente en los siguientes servicios**, cuando conforme a las reglas de localización no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla:

- a) **Servicios profesionales o intangibles** actualmente recogidos en el artículo 69.Dos LIVA, siempre que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal al recibir el servicio (B2C). No obstante, también se aplica aunque el destinatario actúe como empresario o profesional (B2B), si se trata de servicios de seguro, reaseguro, capitalización y servicios financieros, recogidos en la letras g) del citado artículo 69.Dos LIVA, a los que se refieren los números 16.º y 18.º del artículo 20.Uno LIVA.
- b) Los de **arrendamiento de medios de transporte**, cuyo destinatario sea empresario o profesional actuando como tal (B2B).

- Es muy interesante la consulta DGT V0182-10 de 08-02-2010, que se refiere a un agente comercial que trabaja para una empresa estadounidense no establecida en Europa, procurándole clientes que compran sus productos y que les son enviados directamente de EEUU a Europa. Se trata de un servicio de mediación que al tener como destinatario un empresario se localiza sin regla especial alguna, es decir, en principio en sede del destinatario (EEUU). La consulta se plantea la aplicación de la regla antielusión señalando que ésta sólo procede cuando **es el mismo empresario o profesional que adquiere un servicio el que usa o utiliza el mismo** de forma efectiva en el territorio de aplicación del tributo, y no en otros. En el caso de la consulta el servicio de mediación, si se relaciona con importaciones producidas en España, se localizará en el territorio de aplicación del impuesto por aplicación del artículo 70.Dos LIVA. Téngase presente que, desde 2023, a los servicios de mediación no se les aplica la cláusula antielusión.

- Una empresa suiza que fabrica un determinado artículo y contrata con una agencia española un servicio publicitario para la difusión su artículo en España a través de diferentes medios españoles escritos, televisiones, etc., aunque por el juego de la regla del destinatario se localizaría en Suiza, fuera de la Comunidad, debe localizarse en nuestro territorio por aplicación de la regla antielusión, de la misma forma que los servicios de asesoría fiscal que se le presten para presentar en España declaraciones fiscales (DGT V2772-11 de 21-11-2011). La causa es que tales servicios se utilizan en España, no en Suiza. Téngase presente que, desde 2023, a los servicios del artículo 69.Dos LIVA sólo se les aplica la cláusula antielusión en operaciones B2C (excepto sector financiero y de seguros).

- En la consulta V0459-11 de 25-02-2011 la DGT se refiere al caso de una empresa establecida en el TAI que **cede derechos de la propiedad industrial a una empresa norteamericana**, que los usa para la fabricación de libros que posteriormente exporta a España. Si bien en principio la cesión se localizaría en EE.UU. por aplicación de la regla del artículo 69.Uno.1.º LIVA, cabe entender que tal cesión queda sujeta al IVA por aplicación del artículo 70.Dos LIVA, ya que los servicios van a ser explotados en España. Hay que tener presente que el TJUE, en su Sentencia de 19-02-2009 (Asunto C-1/08, Athesia Druck Srl), interpretó la procedencia de la citada cláusula aun cuando **la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por el destinatario del mismo sino por sus clientes**, en este caso las empresas españolas importadoras de los libros. En cualquier caso, aunque la cesión de derechos de la propiedad intelectual quede finalmente sujeta en el TAI por el artículo 70.Dos LIVA, lo cierto es que el canon pagado por la empresa de EE.UU. por el uso de los derechos se incluye

en el valor de los libros importados por las sociedades españolas importadoras, estando incluidos en el valor en aduana y, consiguientemente, en la base imponible a la importación. En este caso, las prestaciones de servicios de cesión de la propiedad industrial prestados a la empresa norteamericana exportadora de los libros resultarán exentos del IVA conforme al artículo 64 LIVA que declara la exención de las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 LIVA, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones. Es interesante también, en sentido similar a ésta, la consulta de la DGT V2808-11 de 28-11-2011). Téngase presente que, desde 2023, a los servicios del artículo 69.Dos LIVA sólo se les aplica la cláusula antielusión en operaciones B2C (excepto sector financiero y de seguros).

- Para el caso de una **agencia de aduanas, también consignataria**, que presta servicios accesorios a la tramitación de despachos de importación, organización e intermediación del transporte, almacenamiento de mercancías, repercusión de la prima de seguro de transporte, consultoría y formación en comercio internacional, cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales que no tengan su sede de actividad económica ni establecimiento permanente en el TAI, la DGT señala que tales servicios no están sujetos al IVA, sin perjuicio de que los citados gastos pudieran formar parte del Valor en Aduana y de la base imponible del Impuesto en la importación. Ahora bien, será aplicable la regla del artículo 70.Dos LIVA, localizándose los servicios en el TAI, cuando los mencionados destinatarios de los servicios utilicen o exploten de manera efectiva los servicios en el TAI (V1634-11 de 27-06-2011). Téngase presente que, desde 2023, a los servicios del artículo 69.Dos LIVA sólo se les aplica la cláusula antielusión en operaciones B2C (excepto sector financiero y de seguros).

- Para el caso del **arrendamiento de instrumentos musicales** por una empresa establecida en el TAI, a favor de residentes en EE.UU. y Canarias, que sean utilizados por dichos clientes estadounidense y canario, no establecidos, destinatarios efectivos de dichos servicios, para la realización de operaciones sujetas al IVA en el TAI, dichos servicios de alquiler de instrumentos musicales estarían sujetos a dicho Impuesto por aplicación de la cláusula antielusión del art. 75.Dos LIVA (DGT V0832-18 de 26-03-2018). Téngase presente que, desde 2023, a los servicios del artículo 69.Dos LIVA sólo se les aplica la cláusula antielusión en operaciones B2C (excepto sector financiero y de seguros).

- En el caso de una **“influencer” cuya actividad consiste en publicar videos y fotografías** elaborados por ella misma, percibiendo una retribución procedente de una empresa domiciliada en el Reino Unido, sin percibir ingresos por publicidad, en la medida en que sean servicios usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto, se localizan en dicho territorio con independencia de que la destinataria del servicio realice operaciones o no en el referido territorio (DGT V0773-22 de 11-4-2022). Esta consulta analiza los requisitos para que sea aplicable la cláusula antielusión conforme a la doctrina del TJUE (naturaleza de los servicios, destinatario del servicio, localización en la UE, uso o explotación de los servicios, etc.). Téngase presente que, desde 2023, a los servicios del artículo 69.Dos LIVA sólo se les aplica la cláusula antielusión en operaciones B2C (excepto sector financiero y de seguros).

4.4. Lugar de realización de las operaciones intracomunitarias

4.4.1. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (arts. 71 LIVA y 23 RIVA)

a) Regla principal:

Se consideran realizadas en territorio del impuesto "cuando se encuentre en dicho territorio el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente". Recordemos que

las adquisiciones intracomunitarias se caracterizan por la existencia de un transporte entre Estados miembros de la Comunidad y se gravan en el Estado de llegada de los bienes.

b) Regla especial:

También se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias cuando el adquirente haya comunicado al **vendedor el número de identificación a efectos del IVA** atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

Según el Reglamento, la acreditación del gravamen en otro Estado miembro podrá hacerse mediante cualquier medio de prueba y, en particular, con la declaración tributaria en que hayan sido incluidas.

Con carácter general, el adquirente suministrará al vendedor el número de identificación fiscal atribuido por el Estado miembro al que desee enviar los bienes y en el que ejercerá una actividad empresarial o, al menos, se habrá dado de alta como operador intracomunitario. Sin embargo, puede suceder que se facilite un número de identificación fiscal atribuido por un Estado miembro distinto de aquél en que tiene lugar la llegada de los bienes. Se produciría así una **situación de fraude**, puesto que el adquirente no declararía la adquisición intracomunitaria en el Estado de llegada, ni la Administración de dicho Estado tendría información alguna sobre la operación. Para evitar estas situaciones, se establece la regla especial de localización que estamos comentando, de **carácter subsidiario**, en la que se establece la **sujeción al impuesto español** por el solo hecho de haber facilitado el número de identificación asignado en España, si bien sólo se aplica en la medida en que no haya sido gravada efectivamente la operación por el Estado miembro de llegada de los bienes.

Ejemplo:

El empresario A, establecido en el Estado miembro 1, realiza una adquisición intracomunitaria a B, establecido en el Estado miembro 2. Los bienes tienen su punto de llegada en el Estado miembro 3.

Resultado:

- En la generalidad de los casos la operación se grava en el Estado miembro 3, lugar de llegada de la expedición.
- Sin embargo, si el adquirente A facilita al vendedor un número de identificación fiscal atribuido por el Estado miembro 1, la regla especial de localización supone que esta adquisición intracomunitaria quedará gravada en este Estado miembro 1, salvo que se acredite la sujeción efectiva en el Estado miembro 3.

Esta regla también tiene aplicación en el caso de que el adquirente actúe como intermediario en una operación triangular y no disponga de número de identificación fiscal en el Estado de llegada de las mercancías, por lo que habrá de facilitar al vendedor el asignado por el Estado en el que opera. En este supuesto, la regla comentada impide que dichas adquisiciones queden sin gravar en ninguno de los Estados intervinientes en la operación, atribuyendo el gravamen, en último caso, al Estado que asignó el NIF facilitado al vendedor.

4.4.2. Lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes (art. 72 LIVA)

Los transportes intracomunitarios de bienes (en adelante TIB) se localizan desde 2010 **por la regla del destinatario en operaciones B2B**, con independencia del NIF suministrado por el destinatario. Es decir, se localizan por la regla general de las operaciones B2B. **En cuanto a las operaciones B2C el artículo 72 LIVA recoge la regla especial** del lugar de inicio del transporte pero, y ha de insistirse en ello, sin posibilidad de deslocalizar con un NIF/IVA atribuido por otro Estado miembro como sí ocurría hasta 2009.

Este sencillo cuadro refleja la situación desde 2010:

SERVICIOS	B2B	B2C
Transporte intracomunitario de bienes	Sede del destinatario	Donde se inicie el transporte

La noción de transporte intracomunitario se desprende de la definición de adquisición intracomunitaria, puesto que la existencia de ésta requiere que los bienes sean expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro. Además de ser un elemento esencial de las adquisiciones intracomunitarias, el transporte intracomunitario es un hecho imponible autónomo sujeto y no exento al impuesto.

El destinatario es quien contrata con el transportista y frente a quien éste se compromete a prestar el servicio. Un supuesto especial lo constituye el hecho de que el transportista contratado por el destinatario, subcontrate parte del trayecto, en cuyo caso caben los siguientes supuestos:

- Si el **subcontratista actúa en nombre y por cuenta del contratista** habrá un servicio prestado por este último al destinatario y otro prestado por el subcontratista al contratista.
- Si el **subcontratista actúa en nombre propio** habrá dos transportes intracomunitarios distintos prestados, uno por el contratista principal y otro por el subcontratista, ambos para el destinatario final de los bienes, aplicándoseles a los dos las reglas de localización ya expuestas.

A los efectos de la aplicación de las reglas de localización, la Ley aclara que se entiende por:

- Transporte intracomunitario de bienes:** aquél cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes. Hasta 2009 se asimilaban a los TIB aquellos cuyos lugares de inicio y de llegada estaban situados en el territorio de un mismo Estado miembro pero estuvieran directamente relacionados con un transporte intracomunitario de bienes.
- Lugar de inicio:** el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.
- Lugar de llegada:** el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

4.4.3. Lugar de realización de los servicios accesorios al transporte intracomunitario (art. 73 LIVA)

A los servicios accesorios a los TIB, les era aplicable una regla especial que se regulaba en el artículo 73 LIVA, que fue derogado desde 01-01-2010. Esta regla se refería a la localización



Para las empresas, el cumplimiento de un número cada vez mayor de obligaciones tributarias, tanto formales como declarativas, y las actuaciones de control y comprobación cada vez más rigurosas y coordinadas por parte de la Administración tributaria, hace necesario que deban gestionar sus impuestos con el adecuado nivel de rigor y seguridad.

El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades se constituyen como las dos principales figuras que impactan en la fiscalidad de las empresas.

En esta Guía se ofrece una visión completa de ambos tributos, pero con un enfoque casuístico y ejemplificado, actualizado según los últimos cambios normativos y legislativos y a la jurisprudencia y doctrina administrativa más reciente emanada por los tribunales de lo contencioso-administrativo y por la Dirección General de Tributos y el Instituto de Contabilidad y Cuentas Anuales a la fecha del cierre de edición de la obra.

ISBN: 978-84-9954-816-6



ER-0280/2005



GA-2005/0100