

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084444

DGT: 02-12-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2494/2022

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Agricultura, ganadería y pesca. Ámbito de aplicación objetivo. Régimen de deducciones y compensaciones. Un contribuyente desarrolla una actividad agrícola dedicada al cultivo de cítricos, y desea iniciar la venta de dichos cítricos a través de la plataforma Amazon. Esta venta solo se realizaría durante los meses en que se cosechan los cítricos, debido a su carácter perecedero.

En primer lugar, los consumidores finales no están obligados a efectuar el reintegro de las compensaciones cuando efectúen sus compras directamente a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por otra parte, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, conforme a lo previsto en el art. 129 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), no están sometidos a las obligaciones de repercusión, liquidación y pago del Impuesto por las ventas de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones acogidas al mencionado régimen especial.

Por último, el contribuyente solo podrá percibir la compensación citada en el art. 130.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), por las entregas de cítricos que realice a otros empresarios o profesionales en los términos previstos en el art. 130.Tres.1º de la misma norma.

De acuerdo con lo anterior, no se considerarán comercializados en establecimientos fijos situados fuera de las explotaciones la venta a través de internet mediante una interfaz digital, de los productos obtenidos en la explotación agrícola del contribuyente que realizaría el envío de los productos al cliente con sus medios o a través de terceros.

En consecuencia, el contribuyente podrá aplicar el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a su actividad agrícola en los términos indicados. **Lugar de realización del hecho imponible. Entregas de bienes. Ventas a distancia intracomunitarias de bienes.** De la información aportada resulta que el contribuyente, establecido en territorio de aplicación del Impuesto, va a realizar la venta de parte de sus productos a través de Internet. En consecuencia, podría realizar ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando se cumplan los siguientes requisitos: las ventas se realicen a Estados miembros de la Unión; sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la Ley o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal; y siempre que sean bienes distintos a los previstos en el art. 8.Tres.1º.b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), tal y como parece deducirse.

De cumplirse tales requisitos, la normativa referente al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se regula en el art. 33.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), que ha sido objeto de transposición al ordenamiento jurídico español por el art. 68.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Además, el art. 73 de la Ley recoge el umbral máximo de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que permite mantener la tributación en origen.

Desde 1 de julio de 2021, este umbral incluye no solo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el art. 70.uno.4º y 8º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del art. 68.Tres.a) y b) de la Ley del Impuesto.

En este sentido es preciso señalar que el umbral de 10.000 euros se aplica de forma global a todas las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios incluidos en el mismo. Es decir, el umbral no se aplica individualmente país por país como parece indicar el contribuyente. Tampoco se tendrán en cuenta las entregas interiores efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida que no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes. Esto significa que, hasta que supere los 10.000 euros, el contribuyente podrá seguir tributando por sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes como si se tratarán de entregas interiores sujetas al IVA español.

No obstante, podrá decidir no aplicar el umbral de los 10.000 euros y aplicar la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones que localiza dichas ventas en el territorio de llegada de las mercancías, según lo previsto en el art. 33.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA). Esta opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 14, 68, 70, 73, 124, 125, 126, 129, 130, 163.duodécies, 163.unvicies y 163.quatervicies.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 22, 61.terdecies y 61.sexiesdecies.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 33, 369.bis y 369.duodécies.
Orden HFP/1335/2021 (Método de estimación objetiva IRPF y régimen especial simplificado IVA), anexo I.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante desarrolla una actividad agrícola dedicada al cultivo de cítricos. Desea iniciar la venta de dichos cítricos a través de la plataforma Amazon. Esta venta solo se realizaría durante los meses en que se cosechan los cítricos, debido a su carácter perecedero.

Cuestión planteada:

1ª Determinar el régimen especial del Impuesto sobre el Valor Añadido por el que podría optar el consultante por la venta online de cítricos.

2ª A efectos del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si resulta aplicable el índice corrector por temporada.

Contestación:

1ª Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 124, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece que “el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.”.

Por su parte, el artículo 125 de la Ley 37/1992 declara que “el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones a que se refiere el artículo 127 de esta Ley.”.

Por otro lado, el artículo 126, apartado uno, número 3º de la citada Ley 37/1992, declara que “el régimen especial regulado en este capítulo no será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, en la medida en que los productos naturales obtenidos en las mismas se utilicen por el titular de la explotación en cualquiera de los siguientes fines:

(...).

3º. La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.”.

Es criterio de este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 5 de julio de 2016 y número V3126-16, que “a efectos de lo dispuesto en el mencionado artículo 126.Uno.3º, no se considerarán comercializados en establecimientos fijos situados fuera de las explotaciones, los productos naturales (leche) que son vendidos por el consultante tanto a consumidores finales, que la comprarían en la propia explotación, como a hosteleros, en cuyo caso les llevaría la leche envasada a sus establecimientos.

Por consiguiente, a tales operaciones podría serles de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Segundo.- Siendo de aplicación a la actividad de cultivo de cítricos objeto de consulta el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, su régimen de tributación sería el siguiente:

El artículo 129, apartado uno de la citada Ley 37/1992, dispone que “los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no estarán sometidos, en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del Impuesto ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los Títulos X y XI de esta Ley, a excepción de las contempladas en el artículo 164, apartado uno, números 1º, 2º y 5º de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.

La regla anterior también será de aplicación respecto de las entregas de bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, utilizados exclusivamente en las referidas actividades.”.

El artículo 130, apartado dos de la citada Ley 37/1992 preceptúa que “los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones a que se refiere el apartado siguiente.”.

El apartado tres del artículo 130 de la Ley 37/1992 establece que “los empresarios titulares de las explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir la compensación a que se refiere este artículo cuando realicen las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:

a) Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del Impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial.

b) Las efectuadas a empresarios o profesionales que, en el territorio de aplicación del Impuesto, realicen exclusivamente operaciones exentas del Impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.....”.

En consecuencia con lo anterior, los consumidores finales no están obligados a efectuar el reintegro de las compensaciones cuando efectúen sus compras directamente a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por otra parte, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, conforme a lo previsto en el artículo 129 de la Ley 37/1992, no están sometidos a las obligaciones de repercusión, liquidación y pago del Impuesto sobre el Valor Añadido por las ventas de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones acogidas al mencionado régimen especial.

Por último, el consultante solo podrá percibir la compensación citada en el artículo 130, apartado dos de la Ley 37/1992, por las entregas de cítricos que realice a otros empresarios o profesionales en los términos previstos en el artículo 130.Tres.1º, anteriormente indicado.

De acuerdo con lo anterior, no se considerarán comercializados en establecimientos fijos situados fuera de las explotaciones la venta a través de internet mediante una interfaz digital a que se refiere el escrito de consulta, de los productos obtenidos en la explotación agrícola del consultante que realizaría el envío de los productos al cliente con sus medios o a través de terceros.

En consecuencia, el consultante podrá aplicar el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a su actividad agrícola en los términos indicados.

Tercero.- Por otra parte, el artículo 8, apartado tres, de la Ley 37/1992 define las ventas a distancia intracomunitarias de bienes de la siguiente forma:

“Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:

1º. “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2º de esta Ley.

b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2º de esta Ley.”.

Del escrito de consulta resulta que el consultante, establecido en territorio de aplicación del Impuesto, va a realizar la venta de parte de sus productos a través de Internet. En consecuencia, con lo anterior, el consultante podría realizar ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando se cumplan los siguientes requisitos:

(i) las ventas se realicen a Estados miembros de la Unión,
(ii) sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la Ley o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y
(iii) siempre que sean bienes distintos a los previstos en la letra b) del apartado tres.1º del citado artículo 8 de la Ley, anteriormente citado, tal y como parece deducirse del escrito de consulta.

De cumplirse tales requisitos, la normativa referente al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se regula en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006), que señala lo siguiente:

“No obstante lo dispuesto en el artículo 32:

a) el lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente;”.

Este artículo ha sido objeto de transposición al ordenamiento jurídico español por el artículo 68.Tres de la Ley 37/1992, que para las ventas realizadas por un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del Impuesto dispone lo siguiente:

“Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

(...)

b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

a') cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;

b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

Por otro lado, el apartado cuatro del citado artículo 68 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres anterior, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse, la condición de la letra b').

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte.”.

En este sentido, el artículo 73 de la Ley recoge el umbral máximo de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que permite mantener la tributación en origen señalando a tal efecto lo siguiente:

“A los efectos previstos en el artículo 68.Tres.a) y b) de esta Ley, y en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta Ley, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite indicado en el párrafo anterior, será de aplicación lo establecido en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley y en el artículo 70.Uno.4.º.a) de esta Ley.

Los empresarios o profesionales que realicen estas operaciones podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente o en el que estén establecidos, tratándose de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite previsto en el párrafo primero

hubiera excedido los 10.000 euros. Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

Para la aplicación del límite a que se refiere este artículo debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.”

Desde 1 de julio de 2021, este umbral incluye no solo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno.4º y 8º de la Ley sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.Tres.a) y b) de la Ley del Impuesto.

En este sentido es preciso señalar que el umbral de 10.000 euros se aplica de forma global a todas las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios incluidos en el mismo. Es decir, el umbral no se aplica individualmente país por país como parece indicar el consultante.

Tampoco se tendrán en cuenta las entregas interiores efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida que no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Esto significa que, hasta que supere los 10.000 euros, el consultante podrá seguir tributando por sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes como si se tratarán de entregas interiores sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

No obstante lo anterior, el consultante podrá decidir no aplicar el umbral de los 10.000 euros y aplicar la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones que localiza dichas ventas en el territorio de llegada de las mercancías, según lo previsto en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE. Esta opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

El ejercicio de esta opción ha sido objeto de desarrollo por el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio (BOE de 16 de junio), en vigor desde el 1 de julio de 2021, que dispone lo siguiente:

“Los empresarios o profesionales que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 68.Cuatro de la Ley del Impuesto y de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 70.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 73 de la misma, deberán justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen especial previsto en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

Dicha justificación podrá efectuarse, en particular, mediante la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado en dicho Estado miembro.

Las mencionadas opciones deberán ser reiteradas por el empresario o profesional una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.”

En cualquier caso, desde el momento en que el consultante supere el umbral de los 10.000 euros, la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones anteriormente citada será de aplicación y el Impuesto sobre el Valor Añadido será debido en cada Estado miembro de llegada de las mercancías.

Para facilitar la aplicación de las nuevas reglas de tributación del comercio electrónico la Comisión Europea ha publicado una relación con los tipos impositivos aplicables a cada categoría de bien y servicio por los diferentes Estados miembros que pueden ser consultados en las siguientes direcciones:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm#shortcut-11

En los supuestos de opción por tributación en destino o superar el umbral, el consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y que se analiza en el apartado quinto de esta contestación.

En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Cuarto.- El régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 unicies a 163 quateruicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecimos de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés).

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.

No obstante, para los empresarios o profesionales, como el consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duovicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que el consultante deberá:

“a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.

La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-

liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o

b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;

b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;

c) la fecha de realización de la operación;

d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;

e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;

f) el tipo del Impuesto aplicado;

g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;

h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;

i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;

j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;

k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;

l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde la consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y

- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar la consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con la contestación efectuada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el consultante desarrolla una única actividad, la agrícola.

Por tanto, en el método de estimación objetiva estará incluida entre las actividades comprendidas en el anexo I de la Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 2 de diciembre).

En las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF establecidas en este anexo I no se encuentra recogido el índice corrector de temporada, por lo que la cuestión planteada carece de contenido.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.