

### SUMARIO:

**IVA. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Hecho imponible.** Una asociación profesional agrupa a múltiples empresas del sector del automóvil que tienen por actividad, entre otras, el comercio al por menor de vehículos usados. En el marco de su actividad los asociados adquieren vehículos usados en un establecimiento ubicado en Alemania y después los revenden en su establecimiento en España. El proveedor alemán emite una factura con IVA alemán.

Pues bien, atendiendo a las distintas posibilidades se dispone lo siguiente:

a) Adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional no revendedor establecido en un Estado miembro distinto del Reino de España (Alemania), transportándose el vehículo con destino a territorio de aplicación del Impuesto por parte del adquirente. En este supuesto, hay que distinguir varias posibilidades:

-Que el empresario transmitente se beneficie del régimen de franquicia del IVA en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien: en este caso, la entrega del vehículo no estará sujeta al Impuesto aplicable en el Estado miembro de origen y la adquisición intracomunitaria efectuada en España por las entidades tampoco estará sujeta al Impuesto español. Estas últimas podrán aplicar a la reventa del vehículo adquirido el régimen especial de los bienes usados únicamente en el supuesto de que este hubiera tenido, para el empresario en régimen de franquicia al que lo adquirió la entidad, la consideración de bien de inversión.

-Que el empresario transmitente entregue el vehículo usado con aplicación de una exención similar a las previstas por el art. 20.º y 25.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA): en este caso, la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades estará sujeta y exenta del Impuesto español, y la reventa del vehículo por las mismas entidades podrá efectuarse con aplicación del régimen especial.

-En los demás supuestos, como parecen ser los descritos en este caso, la entrega del vehículo usado efectuada por el empresario no revendedor transmitente a las entidades estará exenta del Impuesto del país de origen en el marco de una entrega comunitaria exenta del Impuesto en condiciones equivalentes a lo señalado en el art. 25 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y la adquisición intracomunitaria efectuada por la entidad estará sujeta y no exenta del Impuesto español, no pudiendo aplicar ésta en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

A estos efectos la aplicación de la exención en la entrega intracomunitaria precisa que la entidad haya comunicado su Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto (NIF-IVA) atribuido por la Administración española, u otra Administración tributaria comunitaria distinta de la alemana, en el supuesto analizado, al transmitente. El hecho de que el contribuyente, empresario profesional, no haya comunicado su NIF-IVA al transmitente determinará que este último no habrá aplicado la exención de la entrega intracomunitaria y, por tanto, habrá repercutido el Impuesto alemán. Esta circunstancia no exime para considerar que el adquirente realice, a su vez, una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto en España, lugar de llegada del vehículo de cuyo transporte, según la descripción de hechos, se ha hecho cargo el adquirente.

b) Adquisición de un vehículo usado a un empresario revendedor de un Estado miembro distinto del Reino de España. También en este caso hay que distinguir los siguientes supuestos:

-Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto, dicha entrega estará exenta del IVA en origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades estará sujeta y no exenta del Impuesto español, no pudiendo el adquirente aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

-Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de los bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto español, pudiendo la entidad aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial citado.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 13, 15, 20, 25, 26 y 156.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 138 y 139.

### Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una asociación profesional que agrupa a múltiples empresas del sector del automóvil que tienen por actividad, entre otras, el comercio al por menor de vehículos usados. En el marco de su actividad los asociados adquieren vehículos usados en un establecimiento ubicado en Alemania y después los revenden en su establecimiento en España. El proveedor alemán emite una factura con IVA alemán.

## Cuestión planteada:

Deducibilidad del IVA soportado en otros Estados miembros de la Unión Europea.

## Contestación:

1.- El artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuando se refiere a las entregas intracomunitarias, establece:

“1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

(...)”.

Por su parte el artículo 139 de la citada Directiva señala lo siguiente:

1. La exención prevista en el apartado 1 del artículo 138 no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292.

(...)

2. La exención prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 138 no se aplicará a las entregas de productos sujetos a impuestos especiales efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia prevista en los artículos 282 a 292.

(...)

El régimen de tráfico intracomunitario de bienes se regula en los artículos 13 y 156 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que se refiere al hecho imponible "adquisición intracomunitaria de bienes" estableciendo los criterios de sujeción al tributo de dichas adquisiciones.

El artículo 15-Uno recoge el concepto de adquisición intracomunitaria de bienes en los siguientes términos:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

(...)”.

Por su parte, el número 1º del artículo 13 de la Ley delimita el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, que contiene una regla general y varias excepciones, de entre las que interesan, a efectos de la consulta formulada, las contenidas en las letras a) y b):

"Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...)”.

El citado artículo 13 de la Ley 37/1992, en su número 2º, al referirse a la sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, establece que tienen la consideración de vehículos terrestres accionados a motor nuevos, los que cumplen cualquiera de las siguientes conclusiones:

- 1ª. Que su entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a la fecha de su entrada en funcionamiento.
- 2ª. Que no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros.

Los vehículos terrestres accionados a motor que no cumplen ninguna de estas condiciones son vehículos usados.

2.- Del escrito de consulta resulta que las empresas consultantes han adquirido vehículos a motor usados en Alemania, que parece que no tienen la consideración de vehículos nuevos en los términos señalados, que han sido recogidos por el adquirente en un establecimiento ubicado en dicho Estado miembro para su traslado posterior al territorio de aplicación del Impuesto. Se desconoce si las entidades alemanas vendedoras de los vehículos usados están acogidas a un régimen de franquicia o al régimen de bienes usados del Impuesto sobre el Valor Añadido en Alemania, si bien, en algunas ocasiones se especifica que han repercutido en factura el Impuesto alemán.

Por ello, este Centro directivo atendiendo a las distintas posibilidades dispone lo siguiente:

a) Adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional no revendedor establecido en un Estado miembro distinto del Reino de España (Alemania), transportándose el vehículo con destino a territorio de aplicación del Impuesto por parte del adquirente. En este supuesto, hay que distinguir varias posibilidades:

a,a') Que el empresario transmitente se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien: en este caso, la entrega del vehículo no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el Estado miembro de origen y la adquisición intracomunitaria efectuada en España por las entidades consultantes tampoco estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español. Estas últimas podrán aplicar a la reventa del vehículo adquirido el régimen especial de los bienes usados únicamente en el supuesto de que este hubiera tenido, para el empresario en régimen de franquicia al que lo adquirió la consultante, la consideración de bien de inversión.

a,b') Que el empresario transmitente entregue el vehículo usado con aplicación de una exención similar a las previstas por el artículo 20, apartado uno, números 24º y 25º de la Ley 37/1992: en este caso, la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades consultantes estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 26, apartado uno de la Ley 37/1992), y la reventa del vehículo por las mismas consultantes podrá efectuarse con aplicación del régimen especial.

a,c') En los demás supuestos, como parecen ser los descritos en el escrito de consulta, la entrega del vehículo usado efectuada por el empresario no revendedor transmitente a las entidades consultantes estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido del país de origen en el marco de una entrega comunitaria exenta del Impuesto en condiciones equivalentes a lo señalado en el artículo 25 de la Ley 37/1992, y la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo aplicar ésta en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

A estos efectos la aplicación de la exención en la entrega intracomunitaria precisa que la consultante haya comunicado su Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (NIF-IVA) atribuido por la Administración española, u otra Administración tributaria comunitaria distinta de la alemana, en el supuesto analizado, al transmitente. El hecho de que el consultante, empresario profesional, no haya comunicado su NIF-IVA al transmitente determinará que este último no habrá aplicado la exención de la entrega intracomunitaria y, por tanto, habrá repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido alemán. Esta circunstancia no exime para considerar que el adquirente realice, a su vez, una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en España, lugar de llegada del vehículo de cuyo transporte, según la descripción de hechos, se ha hecho cargo el adquirente (artículo 13.1º de la Ley 37/1992).

Las controversias relativas a la no aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en Alemania a dicha entrega intracomunitaria no corresponden a este Centro directivo, sin perjuicio de la competencia de la Administración tributaria alemana.

b) Adquisición de un vehículo usado a un empresario revendedor de un Estado miembro distinto del Reino de España. También en este caso hay que distinguir los siguientes supuestos:

b,a') Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades consultantes estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor

Añadido español, en las condiciones señaladas en el apartado a,c') anterior, no pudiendo el adquirente aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

b,b') Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de los bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 13 número 1º, letra b) de la Ley 37/1992), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial citado.

4.- 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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

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