

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 22-05-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0869/2025

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Supuestos generales de devolución. Regímenes especiales. Régimen especial de ventanilla única de la Unión Europea.** La entidad desarrolla su actividad comercializando productos a consumidores finales situados en distintos Estados miembros de la Unión Europea mediante la aplicación del régimen especial de ventanilla única de la Unión. En España, las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios necesarios para sus operaciones se deducen a través del modelo 303, lo que ha generado un saldo a devolver al cierre del ejercicio. La cuestión planteada consiste en determinar si dicho saldo puede compensarse con las cuotas de IVA repercutidas en las ventas intracomunitarias declaradas mediante el modelo 369, propio del régimen de ventanilla única. Pero las cuotas soportadas en territorio español se gestionan a través del régimen general del impuesto, mediante el modelo 303, y pueden dar lugar a devolución conforme a los procedimientos ordinarios. Por otro lado, las cuotas soportadas en otros Estados miembros no pueden deducirse en el modelo 369, sino que deben recuperarse a través del procedimiento de devolución previsto en la Directiva 2008/9/CE, aplicable a empresarios establecidos en España según el art. 117 bis de la Ley IVA. En consecuencia, las devoluciones solicitadas mediante el modelo 303 no pueden minorar las cuotas repercutidas declaradas en el modelo 369.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante se dedica a la venta de productos a consumidores finales establecidos en varios Estados miembros a través del régimen de ventanilla única de la Unión. Las adquisiciones de bienes y servicios soportados en territorio de aplicación del Impuesto para realizar sus operaciones han sido objeto de deducción en el Modelo 303 del Impuesto sobre el Valor Añadido determinando un saldo pendiente a devolver al final del ejercicio.

**Cuestión planteada:**

Si es posible compensar el saldo a devolver recogido en el Modelo 303 con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en las ventas realizadas a través del régimen de ventanilla única de la Unión a través del Modelo 369.

**Contestación:**

1.- El régimen de la Unión está regulado en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE de 28 de abril) y comprende los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

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 o que presten servicios a consumidores finales 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 la 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.

Síguenos en...



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

Síguenos en...



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.”.

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.- En lo que se refiere al régimen de deducción de las cuotas soportadas relacionadas con las ventas a distancia intracomunitarias de bienes o las prestaciones de servicios a consumidores finales en otros Estados miembros, señalar lo siguiente:

Síguenos en...



Si la consultante se acoge al régimen de la Unión, el artículo 163 ter de la Ley 37/1992 dispone que no podrá deducir en la declaración-liquidación que presente en el régimen especial (modelo 369, anteriormente citado) cantidad alguna por las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial.

No obstante lo anterior y para poder recuperar el importe de las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial se prevé lo siguiente:

- La consultante podrá solicitar la devolución de las eventuales cuotas soportadas en otros Estados miembros de consumo relacionadas con dichas operaciones mediante el procedimiento de devolución en los términos previstos en la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

En particular, en el caso de empresarios o profesionales, como la consultante, que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley 37/1992.

- Las cuotas soportadas en territorio de aplicación del Impuesto, cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, se deducirán conforme al régimen general del Impuesto.

3.- De acuerdo con lo anterior y en respuesta a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, este Centro directivo concluye que:

- En la declaración-liquidación del régimen especial de ventanilla única (Modelo 369) solo se incluirán las cuotas devengadas del Impuesto correspondientes a las operaciones realizadas en otros Estados miembros.

- La deducción de las cuotas soportadas en otros Estados miembros relacionadas con el régimen especial de ventanilla única se recuperarán a través del procedimiento de devolución en los términos previstos en la Directiva 2008/9/CE ya citada.

- La deducción de las cuotas soportadas en territorio de aplicación del Impuesto se realizará a través del régimen general del Impuesto (Modelo 303) sin que quepa compensación alguna con cuotas devengadas declaradas en el Modelo 369 anteriormente 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.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

