

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 24-09-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1734/2025

SUMARIO:

IVA. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Exenciones. *Vehículo adquirido por un no residente.* Esta persona adquirió un vehículo nuevo en un concesionario situado en el TAI, con la intención de trasladarlo a Luxemburgo. El concesionario, sin embargo, le repercutió el IVA español. En primer lugar, el hecho imponible es la entrega del vehículo en el territorio de aplicación del impuesto, y no la matriculación del mismo. Por ello, una eventual matriculación temporal en España carece de relevancia a efectos de determinar la sujeción al IVA.

Repercusión. Rectificación. La operación se configura como una entrega intracomunitaria de bienes exenta en España, dado que el vehículo nuevo se transporta desde España a otro Estado miembro (Luxemburgo) por un adquirente residente en dicho país. En consecuencia, la repercusión del IVA español por parte del concesionario resulta improcedente y debe ser rectificada.

NIF extranjero. En las entregas intracomunitarias exentas, la factura debe recoger preferentemente el número de identificación asignado por la Administración del Estado miembro de destino, en este caso Luxemburgo.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es una persona física que no tiene la condición de empresario o profesional y reside en Luxemburgo. Dicho consultante presentó una consulta a esta Dirección General a efectos de la de la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de un nuevo vehículo a un concesionario en el territorio de aplicación del impuesto y su traslado a Luxemburgo. Dicha consulta fue resuelta mediante contestación vinculante de 20 de mayo 2024, consulta número V1033-24.

El consultante señala que el concesionario le ha repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido español.

Cuestión planteada:

Se plantean las siguientes cuestiones en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:

- 1) Si la tributación indicada en la contestación vinculante inicial se alteraría por la matriculación temporal en España
- 2) El procedimiento a través del cual el consultante puede obtener la devolución del Impuesto pagado en España.
- 3) Si la factura emitida por el concesionario en el territorio de aplicación del impuesto puede hacerse identificando al consultante por su DNI español o si, por el contrario, se requiere de un número de identificación luxemburgués.

Contestación:

1.- Esta contestación sustituye a la anterior de fecha 28 de abril de 2025 y número V0756-25, que, en consecuencia, queda anulada.

2.- En relación con la incidencia en la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de una posible matriculación temporal en España del vehículo, debe recordarse, tal y como se explicó en la contestación vinculante de 20 de mayo de 2024, consulta número V1033-24:

“En relación con la venta del vehículo, debe recordarse que según el artículo 8.Uno de la Ley 37/1992:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

Síguenos en...

En consecuencia, dicha operación se calificará como entrega de bienes.

Además, para que se encuentre sujeta al Impuesto será necesario que la misma se realice en el territorio de aplicación del impuesto. En este sentido, según el artículo 68.Uno de la Ley 37/1992:

“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.”.

Por tanto, el hecho imponible del Impuesto realizado en el territorio de aplicación del mismo es la entrega del vehículo, no la matriculación del mismo, por lo que la hipotética matriculación temporal en España carecería de relevancia alguna.

3.- En caso de soportar la repercusión del impuesto por parte del concesionario situado en el territorio de aplicación del Impuesto, dicha repercusión no sería conforme a la tributación ya indicada, por lo que habrá de ser rectificada.

En relación con la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, debe señalarse que según el artículo 89 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo anterior, no se podrá proceder a la rectificación de las cuotas impositivas en los siguientes supuestos conforme al artículo 89.Tres de la Ley 37/1992:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.”.

Síguenos en...



De este modo, los sujetos pasivos tienen obligación de rectificar las cuotas impositivas repercutidas tanto si el importe de las mismas se ha determinado improcedentemente como si procede la modificación de la base imponible, y, en ambos casos, siempre que se hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, conforme al artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992, como ha fijado la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en las resoluciones de 17 de noviembre de 2015 (RG 00/02137/2013) y de 8 de noviembre de 2011 (RG 00/00789/2010), y la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009), salvo que el destinatario acepte esa repercusión conforme a la resolución del TEAC de 9 de junio de 2020 (RG 00/06310/2016) y de 21 de junio de 2012 (RG 00/00114/2010) y las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 (recurso n.º 2231/2006) y de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009).

En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una determinación incorrecta de las cuotas repercutidas, y no concurriendo ninguna de las circunstancias señaladas en el apartado tres del artículo 89 de la Ley, el sujeto pasivo debe efectuar la rectificación, siempre que hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, salvo que, en este último caso, el consultante acepte esa repercusión.

4.- En cuanto al plazo para efectuar tal rectificación, de acuerdo con lo señalado por el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992, la misma debe hacerse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. No obstante, debe señalarse que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) fijada en las resoluciones de 25 de septiembre de 2018 (RG 00/02996/2015) y de 18 de julio de 2013 (RG 00/00830/2013), de acuerdo con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17, Biosafe y Flexipiso, dicho plazo se interrumpe con el inicio de un procedimiento de comprobación que afecte al Impuesto devengado, así como la resolución de dicho procedimiento y cualquier recurso que se interponga respecto de tal resolución o las resoluciones o sentencias que se dicten resolviendo tales recursos.

En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una determinación incorrecta de las cuotas repercutidas, el plazo máximo de 4 años se computa desde el devengo del impuesto correspondiente a la operación, sin perjuicio de su posible interrupción conforme a lo señalado en el apartado anterior.

De este modo, de haber transcurrido dicho plazo, no se podrá rectificar las cuotas impositivas repercutidas.

5.- En cuanto a la forma de documentar la rectificación, según el artículo 89.Cuatro de la Ley 37/1992:

“Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.”.

En este sentido, según el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), impone al obligado a emitir la correspondiente factura rectificativa.

No obstante, debe advertirse que, de instar el consultante la rectificación conforme a lo previsto en el siguiente fundamento, el sujeto pasivo no deberá emitir factura rectificativa hasta que resuelva el procedimiento la Administración tributaria y siempre de acuerdo a lo resuelto por la misma.

6.- Sin perjuicio de la obligación de rectificación que incumbe al sujeto pasivo, el consultante también puede instar dicha rectificación.

Síguenos en...



En este sentido, conforme al artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992:

“(…)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

(…).”

Por su parte, según el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. (

…).”

Dicho procedimiento se desarrolla por los artículos 126 a 129 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 (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007 (BOE de 5 de septiembre). En concreto, el artículo 129.2 del RGAT prevé la posibilidad de que el obligado tributario que soportó indebidamente cuotas repercutidas inste ese procedimiento de rectificación y el artículo 129.4 del RGAT regula las especialidades en la tramitación de dicho procedimiento en tal caso.

Adicionalmente, el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) establece la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y para obtener dicha devolución, así como los requisitos para que esta se produzca.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo central, conforme a las resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (RG 00/03223/2010) y de 17 de marzo de 2016 (RG 00/03868/2013), la aplicación de la posibilidad prevista por la letra a) anterior exige que la repercusión que se ha de rectificar fuera indebida inicialmente.

Sin embargo, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 1192/2022 de 27 de septiembre de 2022 (recurso n.º 5052/2020) y las resoluciones del TEAC de 22 de noviembre de 2023 (RG 00/06793/2021) y de 27 de septiembre de 2024 (RG 00/02080/2023), cuando la repercusión inicial fue debida conforme a las circunstancias existentes en el momento del devengo, pero posteriormente acontecen circunstancias que obligan a modificar dicha repercusión, la repercusión ha devenido en indebida.

Por tanto, en el presente caso, se podrá optar por rectificar la repercusión conforme al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Síguenos en...



7.- Alternativamente, el consultante también puede optar por la vía económico-administrativa. En este sentido, en relación con las posibles controversias entre las partes relativas a la facturación, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 88 de la Ley del Impuesto:

“Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.”.

En cuanto a la regulación esencial del procedimiento económico administrativo, la Ley 58/2003, General Tributaria dedica el Capítulo IV de su Título V (artículos 226 a 248) a las reclamaciones económico-administrativas.

En particular, el artículo 227.4.a), al establecer los actos que son susceptibles de esta vía de recurso, alude expresamente a las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente y, por su parte, el artículo 232.1 indica que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Por otra parte, el artículo 235.1 establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico-administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión motivo de la reclamación.

8.- Por último, en cuanto al número de identificación del consultante en la factura, según el artículo 6.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

(...)

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

(...).”:

A su vez, debe recordarse que según el artículo 1 del Reglamento (UE) nº 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 (DOE L 268 de 12 de octubre):

Síguenos en...



“1. El presente Reglamento establece las condiciones en que las autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación.

A tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto. Determina, en particular, las normas y procedimientos que permiten a los Estados miembros recoger e intercambiar, por vía electrónica, dicha información.”.

Por su parte, según el artículo 13:

“1. La autoridad competente de cada Estado miembro transmitirá, sin solicitud previa, la información contemplada en el artículo 1 a la autoridad competente de cualquier otro Estado miembro interesado, en las situaciones siguientes:

a) cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la información facilitada por el Estado miembro de origen sea necesaria para la eficacia del sistema de control del Estado miembro de destino;

(...).

3. La información se transmitirá mediante formularios normalizados excepto en los casos previstos en el artículo 50 o en casos específicos en los que las respectivas autoridades competentes consideren otros medios seguros más adecuados y acuerden utilizarlos.

La Comisión adoptará los formularios normalizados mediante actos de ejecución. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen a que se refiere el artículo 58, apartado 2.”.

En este sentido, si bien dichos formularios normalizados no son públicos, el citado Reglamento es de aplicación obligatoria para los Estados miembros, imponiéndoles una obligación de intercambio de información “para garantizar el cumplimiento de (...) la legislación relativa al IVA (...) especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto”. En concreto, existe obligación de intercambiar información automáticamente cuando la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino (Luxemburgo) y la información facilitada por el Estado miembro de origen (España) sea necesaria para la eficacia del sistema de control, como es el caso, puesto que sin esa comunicación se podría estar aplicando una exención en origen sin que se produzca la correlativa adquisición intracomunitaria de bienes en destino.

De esta manera, parece conveniente para garantizar el cumplimiento de la normativa del Impuesto en las operaciones intracomunitarias con medios de transporte nuevos y evitar el fraude que el Estado miembro de origen del transporte -en este caso, España- comunique al Estado miembro de destino -en este caso, Luxemburgo- el número de identificación fiscal con el que éste se relaciona con el adquirente. En consecuencia, el número de identificación fiscal a consignar en factura habrá de ser, preferentemente, el atribuido por la Administración tributaria del otro Estado miembro de la Unión Europea -en este caso, Luxemburgo-.

9.- 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.

Síguenos en...



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...

