

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE ECONOMÍA E FACENDA

21050 *Resolución do 23 de decembro de 2009, da Dirección Xeral de Tributos, relativa á aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia do imposto sobre o valor engadido.*

I

Ao longo de 2008 tivo lugar a aprobación dun conxunto de directivas comunitarias cuxa tramitación conxunta nas institucións comunitarias motivou que sexan coñecidas co nome de «Paquete IVE».

En particular, as ditas directivas, que modifican e completan a Directiva 2006/112/CE do Consello, do 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema común do imposto sobre o valor engadido, son as seguintes:

1. Directiva 2008/8/CE, do 12 de febreiro de 2008, pola que se modifica a Directiva 2006/112/CE no que respecta ao lugar da prestación de servizos.
2. Directiva 2008/9/CE, do 12 de febreiro de 2008, pola que se establecen disposicións de aplicación relativas á devolución do imposto sobre o valor engadido, prevista na Directiva 2006/112/CE, a suxeitos pasivos non establecidos no Estado membro de devolución, pero establecidos noutro Estado membro.
3. Directiva 2008/117/CE, do 16 de decembro de 2008, pola que se modifica a Directiva 2006/112/CE, relativa ao sistema común do imposto sobre o valor engadido, co fin de combater a fraude fiscal vinculada ás operacións intracomunitarias.

Como consecuencia de todo iso, o dereito comunitario viuse modificado en materia do imposto sobre o valor engadido en tres aspectos esenciais, que se poden agrupar nos bloques seguintes:

1. O primeiro bloque refírese ás regras que regulan a localización das prestacións de servizos. Os cambios introdúceos neste ámbito a Directiva 2008/8/CE que afecta, a través do seu artigo 2, os artigos 44 a 59 ter da Directiva 2006/112/CE.

Ata a aprobación desa directiva, tales regras estiveron fundamentadas nun modelo de tributación das prestacións de servizos en orixe, de forma tal que un servizo se debía entender localizado no territorio de aplicación do imposto, quedando por tanto suxeito a el, na medida en que a sede do prestador ou o establecemento permanente desde o que se prestase se encontrase nese territorio. Esta foi a regra xeral, ben que a súa aplicación práctica quedou moi reducida, esencialmente porque as regras especiais, previstas para unha gran diversidade de servizos, se converteron nas aplicables prioritariamente, moito máis se se ten en conta que a regra xeral non completou en ningún caso aqueles supostos para os que as regras especiais conclúen a non suxeición.

En particular, de todas as regras especiais, as aplicables aos servizos normalmente denominados de profesionais, os de telecomunicacións e os prestados por vía electrónica, responderon a un esquema de gravame en destino, moito máis acorde coa necesaria coincidencia do dito gravame coa xurisdición en que ten lugar o consumo. Por iso, tales regras son as que pasan a ser as aplicables con carácter xeral de acordo co disposto polos artigos 44, 45 e 59 da Directiva 2006/112/CE, distinguindo as operacións puramente empresariais, nas cales prestador e destinatario teñen tal condición, daquelas cuxo destinatario é un particular. No primeiro grupo, o gravame localízase na xurisdición de destino, mentres que no segundo o fai na de orixe.

Con carácter adicional, a Directiva 2008/8/CE afecta a Directiva 2006/112/CE respecto da condición de empresario profesional de determinadas entidades (artigo 43), modifica o concepto de empresario ou profesional establecido no territorio de aplicación do imposto

(artigo 192 bis), xeneraliza o mecanismo de investimento do suxeito pasivo (artigo 196), amplía o contido do estado recapitulativo ou declaración 349 (artigo 262) e establece a atribución dun número de identificación para os efectos do imposto a aqueles que realicen a adquisición ou a prestación de servizos intracomunitarios (artigo 214).

2. No segundo bloque, e por medio do disposto na Directiva 2008/9/CE, simplifícase substancialmente o procedemento de devolución do imposto a empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do imposto pero establecidos na Comunidade.

O novo sistema de devolución baséase nun sistema de portelo único, no cal os solicitantes deberán presentar por vía electrónica as solicitudes de devolución do imposto soportado nun Estado membro distinto daquel en que estean establecidos; para iso, utilizarán os formularios aloxados na páxina web correspondente ao seu Estado de establecemento. A dita solicitude remitiralla o Estado de establecemento ao Estado de devolución, é dicir, aquel en que se soportase o imposto.

Nos supostos en que España sexa o Estado de establecemento, ese formulario deberase pór á disposición dos solicitantes a través da páxina web da Axencia Estatal de Administración Tributaria.

En todo caso e como xa ocorría na actualidade, as solicitudes de devolución a través deste sistema exigen, de acordo co dereito comunitario (artigos 5 e 6 da Directiva 2008/9/CE) e coa xurisprudencia do Tribunal de Xustiza das Comunidades Europeas, o cumprimento de todos os requisitos establecidos para o exercicio do dereito á dedución polo Estado de devolución, xunto co requisito de actividade correspondente ao Estado de establecemento.

3. Finalmente, o terceiro bloque refírese á Directiva 2008/117/CE, que harmoniza o devengo de determinadas prestacións de servizos e modifica os prazos de presentación e o contido do estado recapitulativo, ou modelo 349 como é coñecido en España.

II

De acordo co disposto nos artigos 7 da Directiva 2008/8/CE, 29 da Directiva 2008/9/CE e 3 da Directiva 2008/117/CE, os Estados membros deben pór en vigor as disposicións legais, regulamentarias e administrativas necesarias para dar cumprimento ao establecido polas ditas directivas con efectos a partir do 1 de xaneiro de 2010.

Neste sentido, o Consello de Ministros do pasado 30 de abril de 2009 foi informado pola vicepresidenta segunda e ministra de Economía e Facenda dun anteproxecto de lei pola que se traspoñen determinadas directivas no ámbito da imposición indirecta e se modifica a Lei do imposto sobre a renda de non-residentes para adaptala á normativa comunitaria.

O dito anteproxecto, sometido desde ese momento a información pública a través da súa publicación na páxina web do Ministerio de Economía e Facenda, foi ditaminado polo Consello de Estado o 17 de setembro de 2009 e aprobada a súa remisión ás Cortes Xerais como proxecto de lei polo Consello de Ministros o 2 de outubro de 2009.

O pasado 10 de decembro, o Congreso dos Deputados aprobou o dito proxecto de Lei e nestes momentos o texto está pendente da súa tramitación polo Senado.

O contido do mencionado proxecto de lei ten por finalidade modificar a Lei 37/1992, do 28 de decembro, do imposto sobre o valor engadido, en todos aqueles preceptos que se ven afectados polo contido das citadas directivas comunitarias.

Non obstante, dado que non é previsible a aprobación do proxecto de lei antes do 1 de xaneiro de 2010, data en que, como se indicou, deben estar xa en vigor as disposicións de dereito comunitario referidas, resulta necesario arbitrar provisionalmente, ata que esa aprobación teña lugar, un conxunto de criterios interpretativos que permita dar cumprimento ao mandato contido nas directivas que conforman o chamado Paquete IVE na parte que afecta a Lei 37/1992.

Paralelamente á reforma da Lei 37/1992 sinalada, as aludidas modificacións no dereito comunitario afectan diversos preceptos do Regulamento do imposto, aprobado polo Real decreto 1624/1992, do 29 de decembro. Neste caso, as modificacións encóntranse

recollidas nun proxecto de real decreto que foi ditaminado polo Consello de Estado o 17 de decembro e cuxa aprobación se encontra, para estes efectos, condicionada á actualización previa da Lei 37/1992.

Respecto de todo iso, débese recordar que o Tribunal de Xustiza das Comunidades Europeas sinalou de forma reiterada a posibilidade dos particulares de invocar a aplicación directa dos preceptos dunha directiva que sexan incondicionais e suficientemente precisos cando, expirado o prazo para a súa transposición, esta non tivese lugar ou ben tales preceptos se adaptasen incorrectamente. Neste sentido, débese destacar a Sentenza do 5 de abril de 1979, Asunto C-148/78, Ratti, e, particularmente no caso do imposto sobre o valor engadido, a Sentenza do 19 de xaneiro de 1982, Asunto C-8/81, Becker, e a Sentenza do 11 de xullo de 2002, Asunto C-62/00, Marks & Spencer. A dita xurisprudencia foi recollida, nos mesmos termos, polo Tribunal Supremo, entre outras, na súa Sentenza do 15 de marzo de 1999 e, máis recentemente, na súa Sentenza do 10 de marzo de 2003.

Ante a concorrencia de tales circunstancias en relación coas directivas 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE, formuláronse diversas dúbidas sobre o seu contido, derivadas das distorsións que se poden producir como consecuencia da aplicación de diferentes regras de localización dos servizos e das solicitudes de devolución por non establecidos no territorio de aplicación do imposto unha vez que os outros Estados membros procedan á súa transposición.

Neste contexto, e dadas as características destas operacións, a súa contía e a recorrencia e continuidade con que se realizan, así como o mandato ineludible de transposición referido, faise necesario, posto todo iso en coñecemento da Comisión das Comunidades Europeas, aclarar os criterios que derivan da aplicación das citada directivas a partir do 1 de xaneiro de 2010, razón que xustifica que esta dirección xeral entendese oportuno ditar esta resolución.

III

Primeiro. *Condición de empresario ou profesional.*—De acordo co disposto no artigo 43 da Directiva 2006/112/CE e para os únicos efectos do disposto nos puntos segundo e terceiro desta resolución, reputaranse empresarios ou profesionais actuando como tales respecto de todos os servizos que lles sexan prestados aqueles que realicen actividades empresariais ou profesionais simultaneamente con outras que non estean suxeitas ao imposto, así como as persoas xurídicas que non actúen como empresarios ou profesionais sempre que, neste último caso, teñan asignado un número de identificación para os efectos do imposto sobre o valor engadido subministrado pola Administración tributaria española.

Segundo. *Lugar de realización das prestacións de servizos. Regras xerais.*

1. De conformidade co disposto nos artigos 44 e 45 da Directiva 2006/112/CE, as prestacións de servizos entenderanse realizadas no territorio de aplicación do imposto, sen prexuízo do disposto no número dous do artigo 70 da Lei 37/1992 e no punto terceiro desta resolución, nos seguintes casos:

1.º Cando o destinatario sexa un empresario ou profesional que actúe como tal e radique no citado territorio a sede da súa actividade económica, ou teña nel un establecemento permanente ou, no seu defecto, o lugar do seu domicilio ou residencia habitual, sempre que se trate de servizos que teñan por destinatarios a dita sede, establecemento permanente, domicilio ou residencia habitual, con independencia de onde se encontre establecido o prestador dos servizos e do lugar desde o cal os preste.

2.º Cando o destinatario non sexa un empresario ou profesional actuando como tal, sempre que os servizos os presten un empresario ou profesional e a sede da súa actividade económica ou establecemento permanente desde o que os preste ou, no seu defecto, o lugar do seu domicilio ou residencia habitual, se encontre no territorio de aplicación do imposto.

2. Non obstante o disposto no número 2.º anterior e como consecuencia do disposto polo artigo 59 da Directiva 2006/112/CE, non se entenderán realizados no territorio de

aplicación do imposto os servizos que se enumeran a continuación cando o destinatario destes non sexa un empresario ou profesional actuando como tal e estea establecido ou teña o seu domicilio ou residencia habitual fóra da Comunidade, salvo no caso de que o dito destinatario estea establecido ou teña o seu domicilio ou residencia habitual nas illas Canarias, Ceuta ou Melilla e se trate dos servizos a que se refiren as alíneas a) a l) seguintes:

- a) As cesións e concesións de dereitos de autor, patentes, licenzas, marcas de fábrica ou comerciais e os demais dereitos de propiedade intelectual ou industrial, así como calquera outro dereito similar.
- b) A cesión ou concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra ou venda ou do dereito a exercer unha actividade profesional.
- c) Os de publicidade.
- d) Os de asesoramento, auditoría, enxeñaría, gabinete de estudos, avogacía, consultores, expertos contables ou fiscais e outros similares, con excepción dos comprendidos no número 1º do punto un do artigo 70 da Lei 37/1992.
- e) Os de tratamento de datos e a subministración de informacións, incluídos os procedementos e experiencias de carácter comercial.
- f) Os de tradución, corrección ou composición de textos, así como os prestados por intérpretes.
- g) Os de seguro, reaseguro e capitalización, así como os servizos financeiros, citados, respectivamente, nos números 16º e 18º do punto un do artigo 20 da Lei 37/1992, incluídos os que non estean exentos, con excepción do aluguer de caixas de seguridade.
- h) Os de cesión de persoal.
- i) A dobraxe de películas.
- j) Os arrendamentos de bens mobles corporais, con excepción dos que teñan por obxecto calquera medio de transporte e os contedores.
- k) A provisión de acceso aos sistemas de distribución de gas natural ou electricidade, o transporte ou transmisión de gas e electricidade a través dos ditos sistemas, así como a prestación doutros servizos directamente relacionados con calquera dos servizos comprendidos nesta alínea.
- l) As obrigas de non prestar, total ou parcialmente, calquera dos servizos enunciados neste número.
- m) Os servizos prestados por vía electrónica.
- n) Os servizos de telecomunicacións, de radiodifusión e de televisión.

Terceiro. *Lugar de realización das prestacións de servizos. Regras especiais.*

1. De conformidade co disposto nos artigos 46 a 50 e 53 a 58 da Directiva 2006/112/CE e sen prexuízo do establecido no punto dous do artigo 70 da Lei 37/1992 e no punto segundo desta resolución, entenderanse prestados no territorio de aplicación do imposto os seguintes servizos:

1.º Os relacionados con bens inmobles que radiquen no citado territorio.

Consideraranse relacionados con bens inmobles, entre outros, os seguintes servizos:

- a) O arrendamento ou cesión de uso por calquera título dos ditos bens, incluídas as vivendas amobladas.
- b) Os relativos á preparación, coordinación e realización das execucións de obra inmobiliaria.
- c) Os de carácter técnico relativos ás ditas execucións de obra, incluídos os prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e enxeñeiros.
- d) Os de xestión relativos a bens inmobles ou operacións inmobiliarias.
- e) Os de vixilancia ou seguridade relativos a bens inmobles.
- f) Os de aluguer de caixas de seguridade.
- g) A utilización de vías de peaxe.

- h) Os de aloxamento en establecementos de hostalaría, acampamento e balneario.
- 2.º Os de transporte que se citan a continuación, pola parte de traxecto que discorra polo territorio de aplicación do imposto tal e como este se define no artigo 3 da Lei 37/1992:
- Os de transporte de pasaxeiros, calquera que sexa o seu destinatario.
 - Os de transporte de bens cuxo destinatario non sexa un empresario ou profesional actuando como tal sempre que non se trate de transportes intracomunitarios de bens.
- 3.º Os relacionados con manifestacións culturais, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, xogos de azar ou similares, como as feiras ou exposicións, incluíndo os servizos de organización destes e os demais servizos accesorios aos anteriores, cando se presten materialmente no dito territorio, calquera que sexa o seu destinatario.
- 4.º Os prestados por vía electrónica desde a sede de actividade ou un establecemento permanente ou, no seu defecto, o lugar do domicilio ou residencia habitual dun empresario ou profesional que se encontre fóra da Comunidade e cuxo destinatario non sexa un empresario ou profesional actuando como tal, sempre que este último se encontre establecido ou teña a súa residencia ou domicilio habitual no territorio de aplicación do imposto.
- Para efectos do disposto neste número, presumirase que o destinatario do servizo se encontra establecido ou é residente no territorio de aplicación do imposto cando se efectúe o pagamento da contraprestación do servizo con cargo a contas abertas en establecementos de entidades de crédito situadas no dito territorio.
- 5.º A) Os de restaurante e *catering* nos seguintes supostos:
- Os prestados a bordo dun buque, dun avión ou dun tren, no curso da parte dun transporte de pasaxeiros realizado na Comunidade cuxo lugar de inicio se encontre no territorio de aplicación do imposto.
Cando se trate dun transporte de ida e volta, o traxecto de volta considerarase como un transporte distinto.
 - Os restantes servizos de restaurante e *catering* cando se presten materialmente no territorio de aplicación do imposto.
- B) Para os efectos do disposto na parte A, alínea a), deste número, considerarase como:
- Parte dun transporte de pasaxeiros realizado na Comunidade: a parte dun transporte de pasaxeiros que, sen facer escala nun país ou territorio terceiro, discorra entre os lugares de inicio e de chegada situados na Comunidade.
 - Lugar de inicio: o primeiro lugar previsto para o embarque de pasaxeiros na Comunidade, incluso despois da última escala fóra da Comunidade.
 - Lugar de chegada: o último lugar previsto para o desembarque na Comunidade de pasaxeiros embarcados tamén nela, incluso antes doutra escala feita nun país ou territorio terceiro.
- 6.º Os de mediación en nome e por conta allea cuxo destinatario non sexa un empresario ou profesional actuando como tal, sempre que as operacións respecto das cales se intermedie se entendan realizadas no territorio de aplicación do imposto de acordo co disposto na Lei 37/1992 ou nesta resolución, de ser o caso.
- 7.º Os que se enuncian a continuación, cando se presten materialmente no dito territorio e o seu destinatario non sexa un empresario ou profesional actuando como tal:
- Os servizos accesorios aos transportes tales como a carga e descarga, transbordo, manipulación e servizos similares.
 - Os traballos e as execucións de obra realizados sobre bens mobles corporais e os informes periciais, valoracións e ditames relativos aos ditos bens.

8.º Os de telecomunicacións, de radiodifusión e de televisión, prestados desde a sede de actividade ou un establecemento permanente ou, no seu defecto, o lugar do domicilio ou residencia habitual dun empresario ou profesional que se encontre fóra da Comunidade e cuxo destinatario non sexa un empresario ou profesional actuando como tal, sempre que este último se encontre establecido ou teña a súa residencia ou domicilio habitual no territorio de aplicación do imposto e a utilización ou explotación efectivas dos ditos servizos se realicen no citado territorio.

9.º Os servizos de arrendamento a curto prazo de medios de transporte cando estes se poñan efectivamente en posesión do destinatario no citado territorio.

Para os efectos do disposto neste número, entenderase por curto prazo a tenza ou o uso continuado de medios de transporte durante un período ininterrompido non superior a trinta días e, no caso dos buques, non superior a noventa días.

10.º Os transportes intracomunitarios de bens cuxo destinatario non sexa un empresario ou profesional actuando como tal cando se inicien neste.

2. De acordo co disposto no artigo 51 da Directiva 2006/112/CE, entenderase por:

a) Transporte intracomunitario de bens: o transporte de bens cuxos lugares de inicio e de chegada estean situados nos territorios de dous Estados membros diferentes.

b) Lugar de inicio: o lugar onde comece efectivamente o transporte dos bens, sen ter en conta os traxectos efectuados para chegar ao lugar en que se encontren os bens.

c) Lugar de chegada: o lugar onde se termine efectivamente o transporte dos bens.

Cuarto. *Devengo de determinadas prestacións de servizos.*—De acordo co disposto no número 1 do artigo 1 da Directiva 2008/117/CE en relación co número 2 do artigo 64 e co artigo 66 da Directiva 2006/112/CE, nas prestacións de servizos en que o destinatario sexa o suxeito pasivo do imposto conforme o previsto nos números 2.º e 3.º do punto un do artigo 84 da Lei 37/1992 e no punto quinto desta resolución, se leven a cabo de forma continuada durante un prazo superior a un ano e non dean lugar a pagamentos anticipados durante o dito período, o devengo do imposto producirase en 31 de decembro de cada ano pola parte proporcional correspondente ao período transcorrido desde o inicio da operación ou desde o anterior devengo ata a citada data, mentres non se poña fin ás ditas prestacións de servizos.

Quinto. *Suxeitos pasivos do imposto.*

1. De acordo co disposto polo artigo 196 da Directiva 2006/112/CE e sen prexuízo do disposto no número 4º do punto un do artigo 84 da Lei 37/1992, serán suxeitos pasivos do imposto os empresarios ou profesionais para os cales se realicen as operacións suxeitas a gravame, cando estas sexan efectuadas por persoas ou entidades non establecidas no territorio de aplicación do imposto, sen máis excepcións que as contidas nas alíneas b') e c') do número 2.º do punto un do artigo 84 da Lei 37/1992.

2. Así mesmo e de acordo co citado artigo 196, serán suxeitos pasivos do imposto as persoas xurídicas que non actúen como empresarios ou profesionais pero sexan destinatarias das operacións suxeitas a ese imposto que se indican a continuación realizadas por empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación daquel:

a) As entregas subseguintes ás adquisicións intracomunitarias a que se refire o punto tres do artigo 26 da Lei 37/1992, cando comunicasen ao empresario ou profesional que as realiza o número de identificación que para os efectos do imposto sobre o valor engadido teñan asignado pola Administración española.

b) As prestacións de servizos a que se refiren os puntos segundo e terceiro desta resolución.

Sexto. *Consideración de empresario ou profesional establecido no territorio de aplicación do imposto.*—De acordo co disposto no artigo 192 bis da Directiva 2006/112/CE, e para os efectos do disposto nos números 2.º, 3.º e 4.º do punto un do artigo 84 e do punto

quinto desta resolución, consideraranse establecidos no territorio de aplicación do imposto os suxeitos pasivos que teñan neste a sede da súa actividade económica, o seu domicilio fiscal ou un establecemento permanente que interveña na realización das entregas de bens e prestacións de servizos suxeitas ao imposto.

Entenderase que o dito establecemento permanente intervéñen na realización de entregas de bens ou prestacións de servizos cando ordene os seus factores de produción materiais e humanos ou un deles coa finalidade de realizar cada unha delas.

Sétimo. Solicitudes de devolución de empresarios ou profesionais establecidos no territorio de aplicación do imposto correspondentes a cotas soportadas por operacións efectuadas na Comunidade con excepción das realizadas no dito territorio.

1. De acordo co disposto no número 1 do artigo 171 da Directiva 2006/112/CE e na Directiva 2008/9/CE, os empresarios ou profesionais que estean establecidos no territorio de aplicación do imposto solicitarán a devolución das cotas soportadas por adquisicións ou importacións de bens ou servizos efectuadas na Comunidade, con excepción das realizadas no dito territorio, mediante a presentación por vía electrónica dunha solicitude a través dos formularios dispostos para o efecto no portal electrónico da Axencia Estatal de Administración Tributaria.

O dito órgano informará sen demora o solicitante da recepción da solicitude por medio do envío dun xustificante de recepción electrónico e decidirá a súa remisión por vía electrónica ao Estado membro en que soportasen as cotas no prazo de 15 días contados desde a dita recepción.

2. Non obstante, notificaráselle por vía electrónica ao solicitante que non procede a remisión da súa solicitude cando, durante o período a que se refira, conorra calquera das seguintes circunstancias:

- a) Que non tivese a condición de empresario ou profesional actuando como tal.
- b) Que realizase exclusivamente operacións que non orixinen o dereito á dedución total do imposto.
- c) Que realice exclusivamente actividades que tributen polos réximes especiais da agricultura, ganderaría e pesca ou da recarga de equivalencia.

Oitavo. Réxime especial de devolucións a empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do imposto pero establecidos na Comunidade, illas Canarias, Ceuta ou Melilla.

1. De acordo co disposto no número 1 do artigo 171, no artigo 171 bis da Directiva 2006/112/CE, na Directiva 2008/9/CE e no artigo 119 da Lei 37/1992, os empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do imposto pero establecidos na Comunidade, illas Canarias, Ceuta ou Melilla poderán solicitar a devolución das cotas do imposto sobre o valor engadido que soportasen polas adquisicións ou importacións de bens ou servizos realizadas no dito territorio, de acordo cos requisitos e limitacións previstos nas citadas normas e neste punto oitavo.

Para estes efectos, considéranse non establecidos no territorio de aplicación do imposto os empresarios ou profesionais que, sendo titulares dun establecemento permanente situado no mencionado territorio, non realicen desde este entregas de bens ou prestacións de servizos durante o período a que se refira a solicitude.

2. Os empresarios ou profesionais que soliciten as ditas devolucións deberán reunir as seguintes condicións durante o período a que se refira a súa solicitude:

- 1.º Estar establecidos na Comunidade ou nas illas Canarias, Ceuta ou Melilla.
- 2.º Non ter realizado no territorio de aplicación do imposto entregas de bens ou prestacións de servizos suxeitas a este distintas das que se relacionan a continuación:

- a) Entregas de bens e prestacións de servizos en que os suxeitos pasivos do imposto sexan os seus destinatarios.

b) Servizos de transporte e os seus servizos accesorios que estean exentos do imposto en virtude do disposto nos artigos 21, 23, 24 e 64 da Lei 37/1992.

3.º Non ser destinatarios de entregas de bens nin de prestacións de servizos respecto das cales teñan eses solicitantes a condición de suxeitos pasivos en virtude do disposto nos números 2.º e 4.º do punto un do artigo 84 da Lei 37/1992 e no punto quinto desta resolución.

4.º Cumprir coa totalidade dos requisitos e limitacións establecidos no capítulo I do título VIII da Lei 37/1992 para o exercicio do dereito á dedución, en particular, os contidos nos artigos 95 e 96 desta, así como os referidos neste punto oitavo.

5.º Destinar os bens adquiridos ou importados ou os servizos dos cales fosen destinatarios no territorio de aplicación do imposto á realización de operacións que orixinen o dereito a deducir de acordo co disposto na normativa vixente no Estado membro onde estean establecidos.

A devolución deberase efectuar en función da porcentaxe de dedución aplicable ao solicitante no seu Estado membro de establecemento.

Se con posterioridade á presentación da solicitud de devolución se regularizase a porcentaxe de dedución aplicable, o solicitante deberá proceder en todo caso a corrixir o seu importe, rectificando a cantidade solicitada ou reembolsando a cantidade devolta en exceso nunha solicitud de devolución que se presente durante o ano natural seguinte ao período de devolución cuxa porcentaxe fose obxecto de rectificación.

Cando non se presentasen solicitudes de devolución durante o dito ano, a rectificación realizarase mediante o envío dunha solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través do portal electrónico da Administración tributaria do Estado de establecemento.

Na determinación do importe a devolver aplicaranse os criterios contidos no artigo 106 da Lei 37/1992. Para estes efectos, terase en conta cal é a utilización dos bens ou servizos polo empresario ou profesional non establecido na realización de operacións que lle orixinan o dereito a deducir, en primeiro lugar, segundo a normativa aplicable no Estado membro en que estea establecido e, en segundo lugar, segundo o disposto na Lei 37/1992.

6.º Presentar a súa solicitud de devolución por vía electrónica a través do portal electrónico disposto para o efecto polo Estado membro en que estean establecidos.

3. O previsto no ordinal 5.º do número 2 deste punto sétimo resultará igualmente aplicable aos empresarios ou profesionais establecidos nas illas Canarias, Ceuta ou Melilla, de acordo coas características propias dos impostos indirectos xerais sobre o consumo vixentes nos ditos territorios.

4. As solicitudes de devolución deberanse referir aos períodos anual ou trimestral inmediatamente anteriores á súa presentación.

Non obstante, as solicitudes de devolución poderanse referir a un período de tempo inferior a tres meses cando o dito período constituía o saldo dun ano natural.

5. As solicitudes de devolución deberán reunir os seguintes requisitos:

a) A presentación realizarase por vía electrónica a través do formulario disposto para o efecto no portal electrónico da Administración tributaria do Estado membro onde estea establecido o solicitante. Este formulario deberá reunir os requisitos e as especificacións técnicas determinadas pola Axencia Estatal de Administración Tributaria.

Cando se trate de solicitantes establecidos nas illas Canarias, Ceuta ou Melilla, a solicitud presentarse a través do portal electrónico da Axencia Estatal de Administración Tributaria.

O dito órgano, que será o competente para tramitar e resolver as solicitudes a que se refire este artigo, comunicarlle ao solicitante ou ao seu representante a data de recepción da súa solicitud a través dunha mensaxe enviada por vía electrónica.

b) A solicitud comprenderá as cotas soportadas polas adquisicións de bens ou servizos polas que se devengase o imposto e se expedise a correspondente factura no

período a que se refiran. No caso das importacións de bens, a solicitude deberase referir ás realizadas durante o período de devolución definido no número 4 deste punto oitavo.

Así mesmo, poderase presentar unha nova solicitude referida a un ano natural que comprenda, de ser o caso, as cotas soportadas por operacións non consignadas noutras anteriores sempre que estas se realizasen durante o ano natural considerado.

c) A solicitude de devolución deberá conter a seguinte información:

- 1.º Nome e apelidos ou denominación social e enderezo completo do solicitante.
- 2.º Número de identificación para os efectos do imposto sobre o valor engadido ou número de identificación fiscal do solicitante.
- 3.º Un enderezo de correo electrónico.
- 4.º Descrición da actividade empresarial ou profesional do solicitante á cal se destinan os bens e servizos correspondentes ás cotas do imposto cuxa devolución se solicita.
- 5.º Identificación do período de devolución a que se refira a solicitude de acordo co disposto no definido no número 4 deste punto oitavo.
- 6.º Unha declaración do solicitante en que manifieste que non realiza no territorio de aplicación do imposto operacións distintas das indicadas no ordinal 2.º do número 2 deste punto oitavo.

Así mesmo, cando se trate dun empresario ou profesional titular dun establecemento permanente situado no territorio de aplicación do imposto, deberase manifestar na dita declaración que non se realizaron entregas de bens nin prestacións de servizos desde ese establecemento permanente durante o período a que se refira a solicitude.

7.º Identificación e titularidade da conta bancaria, con mención expresa aos códigos IBAN e BIC que correspondan.

No caso de que non se trate dunha conta aberta nun establecemento dunha entidade de crédito situada no territorio de aplicación do imposto, illas Canarias, Ceuta ou Melilla, todos os gastos que orixine a transferencia se detraerán do importe da devolución acordada.

8.º Os seguintes datos adicionais e de codificación por cada factura ou documento de importación:

- a) Nome e domicilio completo de quen entregue os bens ou preste os servizos.
- b) Número de identificación para os efectos do imposto sobre o valor engadido, ou número de identificación fiscal de quen entregue os bens ou preste os servizos que lle fose asignado polo Estado membro de devolución de acordo co disposto nos artigos 239 e 240 da Directiva 2006/112/CE.

O disposto nesta alínea non se aplicará aos documentos de importación.

c) Prefixo do Estado membro de devolución de acordo co establecido no artigo 215 da Directiva 2006/112/CE.

O disposto nesta alínea non se aplicará aos documentos de importación.

- d) Data e número da factura ou do documento de importación.
- e) Base imponible e cota do imposto expresados na moeda do Estado membro de devolución.
- f) Cota do imposto deducible expresada na moeda do Estado membro de devolución.
- g) De ser o caso, pro rata de dedución que lle resulte aplicable ao solicitante calculada de conformidade coas normas do Estado membro en que estea establecido.
- h) Natureza dos bens e servizos adquiridos designados segundo os seguintes códigos:

- 1.º Carburante.
- 2.º Arrendamento de medios de transporte.
- 3.º Gastos relacionados cos medios de transporte distintos dos bens e servizos a que fan referencia os códigos 1.º e 2.º anteriores.
- 4.º Peaxes e taxas polo uso de estradas.

5.º Gastos de transporte, tales como gastos de taxi ou gastos de utilización de medios de transporte públicos.

6.º Aloxamento.

7.º Alimentación, bebidas e servizos de restaurante.

8.º Entradas a feiras e exposicións.

9.º Gastos suntuarios, de ocio e de representación.

10. Outros.

Se se utilizase o código 10, deberase indicar a natureza dos bens entregados ou dos servizos prestados.

6. A solicitude de devolución unicamente se considerará presentada cando conteña toda a información a que se refire a alínea c) do número 5 anterior deste punto oitavo.

7. O prazo para a presentación da solicitude de devolución iníciase o día seguinte ao final de cada trimestre natural ou de cada ano natural e conclúese o 30 de setembro seguinte ao ano natural en que se soportasen as cotas a que se refira.

8. O importe total das cotas do imposto consignadas nunha solicitude de devolución trimestral non poderá ser inferior a 400 euros.

Non obstante, cando a solicitude se refira ao conxunto de operacións realizadas durante un ano natural, o seu importe non poderá ser inferior a 50 euros.

9. Cando o órgano competente para resolver a solicitude presentada considere que non dispón de toda a información que precise, poderalle requirir a información adicional necesaria ao solicitante, á autoridade competente do Estado membro onde estea establecido aquel ou a terceiros, mediante unha mensaxe enviada por vía electrónica dentro do prazo dos catro meses contados desde a recepción daquela. Igualmente, o dito órgano poderá solicitar calquera información ulterior que considere necesaria.

Non obstante, cando a información se requira de persoa distinta do solicitante ou da autoridade competente do Estado membro de establecemento, a solicitude só se poderá efectuar por vía electrónica cando o receptor da solicitude estea dado de alta no servizo de notificacións en enderezo electrónico.

Cando existan dúbidas acerca da validez ou exactitude dos datos contidos nunha solicitude de devolución, o órgano competente para a súa tramitación poderá requirir do solicitante, de ser o caso, a presentación do orixinal ou dunha copia da factura ou documento de importación correspondentes, calquera que sexa o importe da base imponible consignada neles. Os ditos orixinais deberanse manter á disposición da Administración tributaria durante o prazo de prescrición do imposto.

As solicitudes de información adicional ou ulterior deberán ser atendidas polo seu destinatario no prazo dun mes contado desde a súa recepción.

10. A resolución da solicitude de devolución deberase adoptar e notificar ao solicitante durante os catro meses seguintes á data da súa recepción polo órgano competente para adoptala.

Non obstante, cando sexa necesaria a solicitude de información adicional, a resolución deberase adoptar e notificar ao solicitante no prazo de dous meses desde a recepción da información solicitada, ou desde a fin do transcurso dun mes desde que esta se efectuou se a dita solicitude non fose atendida polo seu destinatario. Nestes casos, o procedemento de devolución terá unha duración mínima de seis meses contados desde a recepción da solicitude polo órgano competente para resolvela.

Cando sexa necesaria a solicitude de información adicional, o prazo máximo para resolver unha solicitude de devolución será de oito meses contados desde a data da recepción desta, entendéndose desestimada se transcorridos os prazos a que se refire este punto non se recibiu notificación expresa da súa resolución.

11. Recoñecida a devolución, deberase proceder ao seu aboamento nos 10 días seguintes ao da finalización dos prazos a que se refire o punto anterior deste artigo.

12. A desestimación total ou parcial da solicitude presentada poderá ser impugnada polo solicitante de acordo co disposto no título V da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria.

13. Transcorridos os prazos que se establecen no número 10 deste punto oitavo sen que se ordenase o pagamento da devolución por causa imputable á Administración tributaria, aplicarase á cantidade pendente de devolución o xuro de demora a que se refire o artigo 26 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, desde o día seguinte ao da finalización dos ditos prazos e ata a data do ordenamento do seu pagamento, sen necesidade de que o solicitante así o reclame.

Non obstante, non se devengarán xuros de demora se o solicitante non atende no prazo previsto no número 9 deste punto oitavo os requirimentos de información adicional ou ulterior que lle sexan feitos.

Tampouco procederá o devengo de xuros de demora ata que non se presente copia electrónica das facturas ou documentos de importación a que se refira a solicitude nos casos previstos no número 9 deste punto oitavo.

14. Se con posterioridade ao aboamento dunha devolución se puxer de manifesto a súa improcedencia por non se cumprir os requisitos e limitacións establecidos por este punto oitavo, ou ben por se ter obtido aquela en virtude de datos falsos, incorrectos ou inexactos, a Administración tributaria procederá directamente a recuperar o seu importe xunto cos xuros de demora xerados e a sanción que se puiden impor instruído o expediente que corresponda, de acordo co procedemento de recadación regulado no capítulo V do título III da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, sen prexuízo das disposicións sobre asistencia mutua en materia de recadación relativas ao imposto.

Noveno. *Solicitudes de devolución presentadas por empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do imposto sobre o valor engadido correspondentes a cotas soportadas en 2009.*—As solicitudes de devolución de empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do imposto sobre o valor engadido pero establecidos na Comunidade, presentadas ata o 31 de decembro de 2009, tramitaranse de acordo co disposto na Directiva 79/1072/CEE do Consello, do 6 de decembro de 1979, en materia de harmonización das lexislacións dos Estados membros relativas aos impostos sobre o volume de negocios —modalidades de devolución do imposto sobre o valor engadido aos suxeitos pasivos non establecidos no interior do país, conforme a súa transposición ao dereito interno a través dos artigos 119 da Lei 37/1992 e 31 do Regulamento do imposto. Os ditos preceptos serán igualmente de aplicación para as solicitudes de devolución de empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do imposto sobre o valor engadido pero establecidos nas illas Canarias, Ceuta ou Melilla presentadas ata o 31 de decembro de 2009.

Décimo. *Contido e prazos de presentación da declaración recapitulativa de operacións intracomunitarias.*

1. De acordo co disposto nos artigos 262 da Directiva 2006/112/CE e 78 a 80 do Regulamento do imposto, os empresarios e profesionais deberán presentar unha declaración recapitulativa das entregas e adquisicións intracomunitarias de bens e das prestacións intracomunitarias de servizos que realicen, consignando nesta os datos de identificación dos provedores e adquirentes dos bens e os prestadores e destinatarios dos servizos, así como a base imponible total relativa ás operacións efectuadas con cada un deles.

A presentación da dita declaración recapitulativa realizarase a través dun formulario que deberá reunir os requisitos e as especificacións técnicas determinadas pola Axencia Estatal de Administración Tributaria e que se encontrará aloxado na súa páxina web.

2. De acordo co disposto na alínea c) do artigo 262 da Directiva 2006/112/CE, consideraranse prestacións intracomunitarias de servizos as prestacións de servizos en que concorran os seguintes requisitos:

- a) Que, conforme as regras de localización aplicables a elas, non se entendan prestadas no territorio de aplicación do imposto.
- b) Que estean sometidas efectivamente a gravame noutro Estado membro.

c) Que o seu destinatario sexa un empresario ou profesional actuando como tal e radique no dito Estado membro a sede da súa actividade económica, ou teña neste un establecemento permanente ou, no seu defecto, o lugar do seu domicilio ou residencia habitual, ou que o dito destinatario sexa unha persoa xurídica que non actúe como empresario ou profesional pero teña asignado un número de identificación para os efectos do imposto subministrado por ese Estado membro.

d) Que o suxeito pasivo sexa o dito destinatario.

3. De acordo co disposto nos artigos 264 e 265 da Directiva 2006/112/CE, as operacións deberanse consignar na declaración recapitulativa correspondente ao período de declaración en que se devengasen.

4. De acordo cos artigos 263 da Directiva 2006/112/CE e 81 do Regulamento do imposto, o período de declaración e os prazos para a presentación da declaración recapitulativa serán os seguintes:

1.º Con carácter xeral, a declaración recapitulativa deberase presentar por cada mes natural durante os vinte primeiros días naturais do mes inmediato seguinte, salvo a correspondente ao mes de xullo, que se poderá presentar durante o mes de agosto e os vinte primeiros días naturais do mes de setembro.

2.º Cando nin durante o trimestre de referencia nin en cada un dos catro trimestres naturais anteriores o importe total das entregas de bens e prestacións de servizos que se deban consignar na declaración recapitulativa sexa superior a 100.000 euros, excluído o imposto sobre o valor engadido, a declaración recapitulativa deberase presentar durante os vinte primeiros días naturais do mes inmediato seguinte ao correspondente período trimestral.

Se ao final de calquera dos meses que compoñen cada trimestre natural se supera o importe mencionado no parágrafo anterior, deberase presentar unha declaración recapitulativa para o mes ou os meses transcorridos desde o comezo do dito trimestre natural durante os vinte primeiros días naturais inmediatos seguintes.

5. En todos os casos a que se refire o número 4 este punto décimo, a declaración recapitulativa correspondente ao último período do ano deberase presentar durante os trinta primeiros días naturais do mes de xaneiro.

6. Non obstante o disposto no número 4 deste punto décimo e de acordo co número 3 do artigo 81 do Regulamento do imposto, o ministro de Economía e Facenda poderá autorizar que a declaración recapitulativa se refira ao ano natural respecto daqueles empresarios ou profesionais en que concorran as dúas circunstancias seguintes:

1.º Que o importe total das entregas de bens e prestacións de servizos, excluído o imposto sobre o valor engadido, realizadas durante o ano natural anterior non sexa superior a 35.000 euros.

2.º Que o importe total das entregas de bens, que non sexan medios de transporte novos, exentas do imposto de acordo co disposto nos puntos un e tres do artigo 25 da Lei do imposto realizadas durante o ano natural anterior, non sexa superior a 15.000 euros.

Décimo primeiro. *Asignación do número de identificación fiscal para os efectos do imposto sobre o valor engadido.*—De acordo co disposto nas alíneas d) e e) do artigo 214 da Directiva 2006/112/CE, o número de identificación fiscal definido no número 1 do artigo 25 do Regulamento xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos, aprobado polo Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, deberase asignar, ademais de ás indicadas no punto 2 do artigo 25 do citado regulamento, ás seguintes persoas ou entidades:

1.º Empresarios ou profesionais que sexan destinatarios de servizos prestados por outros empresarios ou profesionais non establecidos no territorio de aplicación do imposto sobre o valor engadido respecto dos cales sexan suxeitos pasivos.

2.º Empresarios ou profesionais que presten servizos que non se localicen no territorio de aplicación do imposto sobre o valor engadido cando o suxeito pasivo sexa o destinatario deles.

Madrid, 23 de decembro de 2009.–O director xeral de Tributos, Jesús Gascón Catalán.