

IVA: ventas a distancia y régimen especial de la Unión (supuesto práctico)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

Por el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, desarrollado por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, se transponen al ordenamiento jurídico interno las directivas de la Unión Europea en relación con el comercio electrónico, que comprenden, además de la regulación referida a las prestaciones de servicio de telecomunicaciones, de radiodifusión y de servicios prestados por vía electrónica, el nuevo sistema de tributación de las ventas a distancia, distinguiéndose las operaciones entre territorios de dos Estados miembros, así como las procedentes de países terceros. Junto con estas medidas, se han establecido los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, complementando así el paquete IVA referido al comercio electrónico de bienes y servicios.

Con este supuesto práctico se examinan distintas operaciones que puede realizar un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto español, con el fin de comprender el funcionamiento práctico del sistema de ventas a distancia, el lugar de realización de las prestaciones de servicio por vía electrónica, así como la declaración de las operaciones en los modelos de autoliquidación 303 y 369.

Palabras clave: IVA; ventas a distancia; entregas de bienes; prestaciones de servicios; lugar de realización; régimen de la Unión.

Enunciado

La empresa Juegos Electrónicos de Teruel, SA (Juetesa) es una sociedad mercantil establecida y con sede social en Teruel (Aragón), sin que tenga establecimiento permanente alguno en otro Estado miembro de la Unión. Su actividad es la producción y distribución de juegos de entretenimiento electrónicos que vende a través de su página web, descargándose por los destinatarios vía internet. Además, se dedica a la comercialización de productos y bienes relacionados con el sector de los juegos electrónicos (ordenadores de mesa con o sin diseño específico para juegos, teclados, ratones de ordenador, etc., e incluso mobiliario preparado para estas actividades, como sillas, mesas, y otros bienes relacionados con los juegos electrónicos).

Ha comenzado su actividad económica a principios de este año, no habiéndose acogido al Registro de devolución mensual (REDEME), si bien solicitó su inscripción en el Registro de operadores intracomunitarios (ROI), obteniendo NIF a efectos de IVA de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (ESA00000001).

Su estrategia comercial es la de vender sus productos tanto en España como en el territorio de la Unión, así como en Estados y territorios terceros, si bien durante este primer año se ha centrado fundamentalmente en el territorio nacional y países latinoamericanos, así como Portugal, Francia e Italia, por lo que cede los derechos de distribución a otros empresarios en relación con ámbitos geográficos distintos.

Dado que durante el primer trimestre realizó operaciones por importe superior a 10.000 euros (IVA excluido) a destinatarios de otros Estados miembros que no tenían la condición de empresarios o profesionales, se acogió, dentro de los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, al Régimen de la Unión (régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones prevista en el art. 8 bis b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA–).

Se conoce que en el cuarto trimestre de este ejercicio realiza, entre otras, las siguientes operaciones que se agrupan por territorios o Estados de destino y por la condición y calidad con la que actúan los destinatarios (los importes se consignan con impuestos excluidos).

En el supuesto de que los destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales se considera que Juetesa posee los elementos de prueba necesarios para determinar que residen o tienen su vivienda habitual en el territorio que se cita en el enunciado.

1. Juetesa ha vendido juegos electrónicos a particulares residentes en Canarias por importe de 8.000 euros. También vende juegos electrónicos a particulares establecidos en Ceuta y Melilla por importe de 5.000 euros. En ambos casos los juegos se descargan por internet por los destinatarios.

2. Juetesa vende material que comercializa (ordenadores de mesa, teclados, sillas, etc.) por importe de 10.000 euros a particulares establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla, siendo por cuenta de la entidad vendedora el transporte de los bienes, incorporado en el precio de los productos.

3. Juetesa cede por tres años los derechos para comercializar unos juegos electrónicos que ha creado a una empresa establecida en Montreal (Canadá), que distribuirá en América del Norte, pactándose un canon anual de 200.000 euros (se abonarán el 1 de diciembre de cada año).

4. Vende juegos electrónicos a particulares establecidos en América Central y del Sur por importe de 20.000 euros, que se descargan por los destinatarios a través de internet.

5. Juetesa transmite material a particulares de América Central y del Sur por importe de 15.000 euros, corriendo el transporte de los bienes por cuenta del vendedor, repercutiendo el gasto adicional de dicho transporte a los destinatarios, por importe total de 3.000 euros (Juetesa recibe la factura del transportista español por este importe).

6. Cede por tres años los derechos de explotación de los juegos para el ámbito geográfico de Alemania a una empresa establecida en Múnich, pactándose un canon anual de 100.000 euros, que se abonará el 15 de diciembre de cada año. La empresa destinataria notifica a Juetesa el NIF a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria alemana.

7. A particulares establecidos en Portugal, Francia e Italia, transmite juegos electrónicos que se descargan por internet, por los siguientes importes:

	Portugal	Francia	Italia
Importe	3.000	4.000	2.000

8. Asimismo ha vendido a particulares establecidos en Portugal, Francia e Italia, bienes relacionados con los juegos electrónicos (ordenadores de mesa, etc.), por los siguientes importes, corriendo el transporte de los bienes por cuenta de Juetesa:

	Portugal	Francia	Italia
Importe	6.000	8.000	4.000

9. Juetesa ha contratado el transporte de los bienes anteriores con la empresa francesa La Rapide, SA, quien percibe en este trimestre por estos servicios 2.000 euros (distribuidos en tres facturas, una por cada mes, que se remiten a Juetesa el último día de cada periodo mensual). Juetesa ha suministrado al prestador del servicio francés, que no cuenta con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto español, el NIF a efectos de IVA suministrado por la AEAT.

10. Vende bienes relacionados con los juegos electrónicos (ordenadores, etc.) a la sociedad mercantil Jeux de Société, SA, establecida en Bélgica por importe de 100.000 euros, transportándose desde Teruel a Bruselas el 2 de octubre, emitiéndose la factura el 13 de noviembre, fecha en la que se remite a la entidad compradora la factura de venta. El transporte corre por cuenta de la sociedad belga, que ha suministrado a Juetesa el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria belga.

11. Juetesa adquirió en agosto un vehículo nuevo para el transporte de mercancía por importe de 25.000 euros a un concesionario de Teruel, matriculándose por primera vez con esta venta. En el mes de diciembre lo transmite a un hermano de uno de los socios de Juetesa que reside en Pau (Francia) por importe de 20.000 euros, transportándose el vehículo desde Teruel a Pau por el socio para ponerlo a disposición del particular residente en esta última localidad.

12. Una persona particular residente y con domicilio y vivienda habitual en Tarbes (Francia), de viaje por Teruel, adquiere a Juetesa en el establecimiento que esta tiene en esta localidad un ordenador por importe de 5.000 euros el 10 de noviembre. El transporte del ordenador será efectuado por una empresa turolese que ha sido contratada directamente, sin intermediación de Juetesa, por la persona adquirente del ordenador, el 2 de diciembre, fecha en la que la compradora estará ya en su residencia habitual, todo ello por un importe de 200 euros.

13. Ante las expectativas de crecimiento en el sur de Francia, Juetesa solicita asesoramiento sobre la posibilidad de enviar bienes a un almacenista de Pau (Francia) para que así se distribuyan los bienes desde esa localidad, tanto a empresarios o profesionales como a particulares establecidos en dicho Estado miembro. Juetesa no tendrá asignado en dichos almacenes un espacio físico delimitado, siendo controlado por la empresa que los gestiona.

14. El Ayuntamiento de Valença do Minho (Portugal) adquiere en noviembre a Juetesa dos ordenadores por importe total de 6.000 euros y unas aplicaciones informáticas de juegos

electrónicos que se descargarán por internet por importe de 2.000 euros, con destino todo ello a la casa de la juventud que tiene este ayuntamiento, actividad no sujeta al IVA. El ayuntamiento no suministra a Juetesa ningún NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria portuguesa. Los bienes son expedidos desde Teruel por cuenta de Juetesa el 25 de noviembre llegando a Valença do Minho el mismo día, y los juegos se descargan por internet el día 26 de noviembre. Juetesa emite factura el 30 de noviembre por ambas operaciones.

15. Una fundación francesa, establecida en Burdeos, que realiza exclusivamente actividades gratuitas de acogimiento a menores de edad, adquiere en octubre a Juetesa unos juegos electrónicos que se descargan por internet, por importe de 2.000 euros, con destino a las actividades que realiza la fundación, quien no suministra a Juetesa ningún NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa.

De otra parte, el Ayuntamiento de Carcasona (Francia) adquiere también en octubre a Juetesa juegos electrónicos que se descargan por internet, por importe de 3.000 euros, con destino a las actividades no sujetas que realiza en las casas de juventud dependientes del ayuntamiento, quien suministra a Juetesa el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa.

16. Además de la web propia que tiene Juetesa a través de la que se relaciona con sus clientes, ha contratado en el mes de diciembre con una interfaz que gestiona la Asociación de empresarios de Teruel la comercialización de sus productos. Si bien dicha interfaz publicita los productos de distintos proveedores turolenses, una vez que una persona interesada quiere comprar un producto, la interfaz redirige a la página web de los proveedores, en este caso de Juetesa, de forma que la interfaz no facilita la entrega de los bienes (en los términos establecidos en el art. 5 ter del Reglamento de Ejecución 282/2011) o la prestación de los servicios.

En este mes de diciembre, ha vendido bienes (ordenadores, mesas, teclados, etc.) a particulares establecidos en Francia e Italia por importe respectivamente de 3.000 y 2.000 euros, conociéndose que fueron redirigidos desde la interfaz de la Asociación de empresarios de Teruel.

17. Juetesa ha introducido en este cuarto trimestre la venta de libros en formato papel o físico y en formato *e-book*, relacionados con la materia de juegos electrónicos y aplicaciones informáticas referidos a esta materia. Durante este cuarto trimestre, ha vendido a consumidores finales establecidos en Portugal, Francia e Italia, por los siguientes importes, teniendo en cuenta que en el caso de formato físico la expedición o transporte corre por cuenta de Juetesa:

	Portugal	Francia	Italia
Libros formato papel o físico	500	2.000	1.000
Libros formato <i>e-book</i>	1.000	3.000	1.500

18. Juetesa vendió en septiembre un ordenador a un particular establecido en Francia tributando por el sistema de ventas intracomunitarias a distancia de bienes, dentro del régimen de ventanilla única, por un importe de 2.000 euros. La operación se declaró en la autoliquidación del modelo 369 correspondiente al tercer trimestre de este ejercicio. En el mes de octubre el particular devuelve el ordenador a Juetesa.

19. Juetesa está negociando con una gran empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto que gestiona un *marketplace* en internet la venta de productos con los que comercia, con excepción de libros, cualquiera que sea su formato. La empresa que gestiona el *marketplace* pretende intermediar en nombre propio en la venta de los productos, para lo que Juetesa tendrá siempre el *stock* necesario de productos en los almacenes centrales que la empresa intermediaria tiene en la plataforma logística de Zaragoza, de manera que tanto la relación con los clientes finales, como la expedición o el transporte de los bienes correrá por cuenta de la empresa intermediaria. Juetesa desea conocer la tributación de estas operaciones con vistas a la realización de estas el próximo ejercicio.

20. A efectos de expandir su mercado en Francia e Italia a consumidores finales, un trabajador de Juetesa ha efectuado varios viajes a estos Estados miembros para contactar con posibles medios de comunicación, representantes que vendan los productos, etc. Por todo ello, ha tenido durante este ejercicio unas cuotas soportadas de hostelería y restauración de 300 euros en Francia y 250 en Italia, y ha contratado el arrendamiento a corto plazo de varios vehículos, por los que ha soportado unas cuotas de 200 euros en Francia y 140 en Italia.

Se pide:

- Liquidar el IVA correspondiente al cuarto trimestre de este ejercicio 20X1, considerando exclusivamente las operaciones que se han expuesto en el enunciado.
- Complimentación de los modelos de autoliquidación 303 y 369, respecto de las operaciones anteriores.

Solución

I. Tributación de las ventas a distancia

El Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, desarrollado por el Real Decreto 424/2021, de 15 de mayo, modifican la LIVA y el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA) en materia de comercio electrónico de bienes y servicios, resultando de aplicación a partir del 1 de julio de 2021. España se adapta con esta normativa a las directivas reguladoras de esta materia, que dan solución al creciente comercio electrónico derivado de la globalización y de los cambios tecnológicos, reforzando el principio de imposición en el lugar de destino.

Se distingue, en primer lugar, entre ventas a distancia intracomunitarias de bienes y ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, cuya diferencia conceptual radica en el lugar desde el que se transportan o envían los bienes. Así por ventas a distancia intracomunitarias, al igual que con la regulación anterior, se consideran las entregas de bienes expedidos o transportados por el proveedor desde un Estado miembro a otro distinto cuyos destinatarios actúen o tengan la condición de consumidores finales tributando en el Estado miembro donde el destinatario recibe la mercancía. Los empresarios o profesionales proveedores tributarán, por tanto, en dicho Estado de destino, debiendo repercutir el tipo impositivo que tengan los bienes en dicho territorio, si bien a efectos de la gestión del impuesto pueden optar bien por darse de alta como empresarios o profesionales en dicho Estado de destino, bien por acogerse en el Estado miembro donde estén establecidos, al Régimen de la Unión, de manera que se simplifica la gestión impositiva, pues liquidan el IVA correspondiente al resto del territorio de la Unión ante la Administración tributaria donde radica el empresario o profesional. No obstante, se establece un límite por debajo del cual las operaciones tributarán en sede del proveedor, límite que se establece en 10.000 euros y que es conjunto para las ventas a distancia y los servicios prestados por vía electrónica, aunque puede renunciarse al mismo.

Por ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, consideraremos las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor a partir de un país o territorio tercero con destino a destinatarios que actúen o tengan la condición de consumidores finales establecidos en un Estado miembro, dando el legislador la posibilidad de optar por un régimen de ventanilla única para liquidar el IVA devengado en todos los Estados miembros de consumo a través de la Administración tributaria en el Estado miembro donde se identifique el proveedor, pudiendo designar a un intermediario establecido en la Unión como responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta.

La normativa esencial a tener en cuenta para la solución del supuesto planteado se encuentra en los artículos 8.Tres, 68.Tres y Cuatro, 70.Uno.4.º y 8.º, 73 y 163 unicies a 163 tervecies de la LIVA y en los artículos 1, 22 y 61 terdecies a 61 sexiesdecies del RIVA, así como los artículos 5 bis y 57 bis a 63 quater del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA (Reglamento de Ejecución 282/2011). Todo ello de acuerdo con las siguientes disposiciones de esta última Directiva, esencialmente los artículos 14, 14 bis, 33, 35, 36 ter, 58, 59 quater, 66 bis, 67 y 357 a 369 septvicies quater.

II. Aplicación de los preceptos anteriores al supuesto de hecho

Juetesa, de acuerdo con el artículo 5.Tres de la LIVA, tendrá la condición de empresario o profesional desde el momento en que soportó cuotas de IVA, con la intención de destinar-

las a una actividad empresarial, comenzando las operaciones sujetas al impuesto al inicio de este año natural. Presenta declaraciones-liquidaciones trimestrales en tanto no es gran empresa ni se ha acogido al sistema de devolución mensual.

Respecto a operaciones que realiza a destinatarios que no tienen la condición empresarios o profesionales que residen en otros Estados miembros, se da la información de que las ventas tanto de servicios electrónicos (aplicaciones de juegos) como de bienes durante el primer trimestre superó el importe de 10.000 euros para el conjunto de operaciones efectuadas en el resto del territorio de la Unión, distinto del territorio de aplicación del impuesto español. Esto es, conforme a lo dispuesto en los artículos 68.Cuatro, 70.Ocho y 73 de la LIVA, Juetesa hasta el citado importe habrá tributado en el territorio de aplicación del impuesto español por las operaciones de servicios electrónicos y las ventas intracomunitarias de bienes a distancia, teniendo en cuenta que por la operación que supere dicho importe tributará íntegramente en el Estado de destino. Por ello, durante el primer trimestre repercutió por estas operaciones el tipo impositivo del 21 % hasta el referido límite. Podía renunciar a este sistema optando por tributar en destino desde la primera de las operaciones, pero el enunciado no indica que lo haya efectuado. Por la operación que supere dicho límite y por las siguientes tributará en los Estados miembros de llegada de los bienes o donde reside o tenga su domicilio habitual el destinatario. Esto es, las operaciones que realiza a partir de ese momento y, por tanto, las del cuarto trimestre, se localizarán en el Estado miembro de llegada de los bienes al cliente final si se trata de ventas intracomunitarias de bienes a distancia, o en el Estado miembro donde se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual el destinatario no empresario o profesional.

Juetesa podía darse de alta en cada uno de los Estados miembros donde se localizan las operaciones que superen el citado volumen de operaciones, presentando las autoliquidaciones que correspondan ante las Administraciones tributarias de cada uno de ellos. No obstante, el enunciado nos indica que Juetesa opta por aplicar el Régimen de la Unión de forma que, cumpliendo las condiciones previstas en los artículos 163 unvicies y 163 duovicies, liquidará las cuotas devengadas en cada uno de los Estados miembros donde se localizan las operaciones ante la Administración tributaria española (AEAT), ingresando el importe de las cuotas devengadas a través del modelo de autoliquidación 369 y la Administración española será la encargada de gestionar el reparto de dichas cuotas a las administraciones de los Estados donde se localizan las operaciones.

En tanto vamos a examinar operaciones sujetas exentas y no exentas, como operaciones no sujetas, se determinará el derecho a deducir por las mismas, esencialmente respecto de las no sujetas y de las sujetas exentas, llegando a la conclusión de que, a pesar de ello, Juetesa genera el derecho a la deducción plena de las cuotas soportadas, no acogiéndose al sistema de prorata.

Las operaciones expuestas en el enunciado del supuesto tributarán por IVA en la forma que seguidamente se expone:

Operación 1. Juetesa ha vendido juegos electrónicos a particulares residentes en Canarias por importe de 8.000 euros. También vende juegos electrónicos a particulares establecidos en Ceuta y Melilla por importe de 5.000 euros. En ambos casos los juegos se descargan por internet por los destinatarios

Se trata de prestaciones de servicios del artículo 11.Uno de la LIVA y 7.1 y 2 del Reglamento de Ejecución 282/2011, ya que estamos ante prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, donde se incluyen los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

Juetesa realiza prestaciones de servicio que no se localizan en el territorio de aplicación del impuesto español, en tanto Canarias es un territorio tercero (art. 3.Dos.1.º, letra b), LIVA) en el que están establecidos o tienen su residencia o domicilio habitual los destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales. Todo ello de acuerdo con los puntos de conexión o reglas de localización del artículo 70.Uno.4.º y 8.º de la LIVA. Tributarán, por tanto, en Canarias por el impuesto general indirecto canario (IGIC), debiendo Juetesa declarar e ingresar este impuesto, en tanto no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo en el IGIC, ya que los destinatarios no reúnen la condición de empresarios o profesionales.

Otro tanto sucede en relación con las ventas de juegos electrónicos a consumidores finales residentes en Ceuta y Melilla (territorios terceros, conforme al art. 3.Dos.1, letra a), LIVA) por importe de 5.000 euros que, por aplicación de las mismas reglas, se consideran no sujetas en el territorio de aplicación del impuesto español, tributando en su caso por la imposición indirecta de estos territorios.

Estamos ante operaciones no sujetas, que Juetesa declarará por el importe de la base imponible (8.000 € respecto de Canarias y 5.000 € por Ceuta y Melilla) en la casilla 120 del modelo 303 («Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 123)»). Estas operaciones generarán el derecho a deducir, ya que de haberse localizado en el territorio de aplicación del impuesto estarían sujetas y no exentas (art. 94.Uno.2.º LIVA).

El importe de esta operación no se computa a efectos de determinar el límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las prestaciones de servicios, previsto en el artículo 73 de la LIVA.

Operación 2. Juetesa vende material que comercializa (ordenadores de mesa, teclados, sillas, etc.) por importe de 10.000 euros a particulares establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla, siendo por cuenta de la entidad vendedora el transporte de los bienes, incorporado en el precio de los productos

No estamos ante ventas a distancia intracomunitarias de bienes, en tanto Canarias, Ceuta y Melilla son territorios terceros. Se trata de entregas interiores de bienes que se localizan en

el territorio de aplicación del impuesto español (art. 68.Dos.1.º, letra A), LIVA) encontrándose exentas (con exención plena, pues generan el derecho a deducir conforme al art. 94.Uno.1.º, letra c), LIVA) en tanto se vinculan a exportaciones directas de bienes del artículo 21.1.º de la LIVA, ya que son entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de la Unión por el transmitente o por un tercero que actúa en nombre y por cuenta de este.

El volumen de estas operaciones se declarará en la casilla 60 («Exportaciones y operaciones asimiladas») del modelo 303, por el importe de la base imponible (10.000 €) y no se computará a efectos de determinar el límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las prestaciones de servicios, previsto en el artículo 73 de la LIVA.

Operación 3. Juetesa cede por tres años los derechos para comercializar unos juegos electrónicos que ha creado a una empresa establecida en Montreal (Canadá), que distribuirá en América del Norte, pactándose un canon anual de 200.000 euros (se abonarán el 1 de diciembre de cada año)

Se trata de una prestación de servicios del artículo 11.Dos.4.º de la LIVA, que no se localizará en el territorio de aplicación del impuesto español, pues de trata de una prestación B2B (de empresario a empresario). Las normas de la Unión y española solo pueden regular las reglas de localización respecto de los hechos imposables que se localizan en estos territorios, pero no pueden ir más allá en relación con operaciones cuyos destinatarios son empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión para concretar si tributan en territorios ajenos a la Unión, ya que la potestad tributaria tiene como límite el territorio de la Unión o el nacional en caso del legislador interno. De acuerdo con el punto de conexión del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA tributan en el territorio de aplicación del impuesto español las prestaciones de servicio cuando en él se encuentre la sede del destinatario que tenga la condición de empresario o profesional, por lo que en caso contrario, que es el que examinamos, hemos de suponer que estando la operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español, tributará en destino, para lo que habría que acudir a la normativa canadiense (lugar donde está establecido el empresario que adquiere los derechos) para concretar la tributación en ese Estado tercero.

Estamos ante una operación de tracto sucesivo y para determinar el devengo de la operación, que se produce el 1 de diciembre de cada año por el canon anual que resulta exigible en ese momento, aplicaremos la regla prevista en el artículo 75.Dos.7.º de la LIVA.

La operación se declarará en el modelo 303, casilla 120 («Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 123)») por el importe de la base imponible (200.000 €) y generará el derecho a deducir ya que de haberse localizado en el territorio de aplicación del impuesto estaría sujeta y no exenta (art. 94.Uno.2.º LIVA).

No se trata de una operación intracomunitaria de servicios, por lo que no debe declararse en el modelo informativo de recapitulación de operaciones intracomunitarias 349, ni exigirse al destinatario la notificación de un NIF a efectos del IVA.

Operación 4. Vende juegos electrónicos a particulares establecidos en América Central y del Sur por importe de 20.000 euros, que se descargan por los destinatarios a través de internet

Se trata de prestaciones de servicios del artículo 11.Uno de la LIVA y artículo 7.1 y 2 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

En cuanto a su localización, estamos ante operaciones no sujetas en el territorio de aplicación del impuesto español en tanto no se cumplen las condiciones previstas en las reglas del artículo 70.Uno.4.º y 8.º de la LIVA, ni tampoco se dan las condiciones para aplicar la regla de utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto español prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Juetesa no repercutirá el impuesto español, debiendo acudir, en su caso, a la normativa fiscal de los Estados de destino para determinar, en su caso, la tributación de las operaciones en estos Estados.

Nuevamente, el volumen de estas operaciones se declarará en el modelo 303, casilla 120 («Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 123)»), por el importe de la base imponible (20.000 €) y generará el derecho a deducir, ya que de haberse localizado en el territorio de aplicación del impuesto estarían sujetas y no exentas (art. 94.Uno.2.º LIVA).

El volumen de estas operaciones no se computa a efectos de determinar el límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las prestaciones de servicios, previsto en el artículo 73 de la LIVA.

Operación 5. Juetesa transmite material a particulares de América Central y del Sur por importe de 15.000 euros, corriendo el transporte de los bienes por cuenta del vendedor, repercutiendo el gasto adicional de dicho transporte a los destinatarios, por importe total de 3.000 euros (Juetesa recibe la factura del transportista español por este importe)

Estamos ante entregas de bienes que se localizan en el territorio de aplicación del impuesto español, que es donde se inicia el transporte (art. 68.Dos.1.º, letra A), LIVA), si bien estarán exentas (con exención plena, pues generan el derecho a deducir conforme al art. 94.Uno.1.º, letra c), LIVA) en tanto se vinculan a exportaciones directas de bienes del artículo 21.1.º de la LIVA, ya que son entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de la Unión por el transmitente o por un tercero que actúa en nombre y por cuenta de este.

El volumen de estas operaciones se declarará en la casilla 60 («Exportaciones y operaciones asimiladas») del modelo 303, por el importe de la base imponible (18.000 €, pues al importe del bien debe añadirse la partida de transporte, tal como indica el art. 78.Dos.1.º LIVA).

En cuanto al transporte por importe de 3.000 euros, Juetesa recibirá la correspondiente factura sin repercusión del IVA, ya que se trata de un servicio vinculado a una exportación y, por ello, estará exento (art. 21.5.º LIVA).

El volumen de estas operaciones no se computa a efectos de determinar el límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las prestaciones de servicios, previsto en el artículo 73 de la LIVA.

Operación 6. Cede por tres años los derechos de explotación de los juegos para el ámbito geográfico de Alemania a una empresa establecida en Múnich, pactándose un canon anual de 100.000 euros, que será exigible y se abonará el 15 de diciembre de cada año. La empresa destinataria notifica a Juetesa el NIF a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria alemana

Es una prestación de servicios del artículo 11.Dos.4.º de la LIVA que, de acuerdo con la regla de localización del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA (regla B2B) tributará en Alemania, sede del destinatario empresario o profesional. Por tanto, estamos ante una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto español, que genera el derecho a deducir el impuesto soportado conforme al artículo 94.Uno.2.º de la LIVA. Para concretar la tributación, con carácter previo a la extensión de la factura, Juetesa deberá comprobar que el NIF a efectos de IVA suministrado por la empresa alemana es correcto a fin de tener constancia cierta de que se relaciona con una persona que tiene la condición de empresario o profesional y que actúa en calidad de tal, para aplicar así la regla de localización citada.

Se trata de una operación de tracto sucesivo y para determinar su devengo aplicaremos la regla prevista en el artículo 75.Dos.7.º de la LIVA, acaeciendo el día 15 de diciembre de cada año por el canon anual que resulta exigible en ese momento.

La operación se declarará en el modelo 303, casilla 120 («Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 123)») por el importe de la base imponible (100.000 €).

Es una operación intracomunitaria de servicios, por lo que además de declararse en el modelo 303, deberá declararse también, por el importe de la base imponible, en el modelo informativo de recapitulación de operaciones intracomunitarias, con la clave «S», haciendo constar además de los datos anteriores el código país («DE»), el NIF a efectos de IVA del destinatario y el nombre o la razón social.

Operación 7. A particulares establecidos en Portugal, Francia e Italia, transmite juegos electrónicos que se descargan por internet, por los siguientes importes:

	Portugal	Francia	Italia
Importe	3.000	4.000	2.000

Se trata de prestaciones de servicios del artículo 11.Uno de la LIVA y artículo 7.1 y 2 del Reglamento de Ejecución 282/2011, al realizarse por vía electrónica. Habiendo superado el límite cuantitativo de 10.000 euros previsto en el artículo 73 de la LIVA para el conjunto de ventas intracomunitarias de bienes a distancia y de servicios de los artículos 70.Uno.4.º y 8.º de la LIVA durante el primer trimestre, se aplicará la regla de localización prevista en el artículo 70.Uno.8.º de la LIVA al cumplirse las condiciones fijadas en la misma, tributando en los Estados miembros donde se encuentran establecidos o tienen su residencia o domicilio habitual los clientes finales, esto es, tributan en Portugal, Francia e Italia.

El hecho imponible se produce en estos Estados miembros por los importes indicados en el enunciado y Juetesa deberá repercutir el tipo impositivo vigente en el momento del devengo en cada uno de esos Estados miembros, puesto que es el sujeto pasivo, ya que no resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo (los destinatarios no tienen la condición de empresarios o profesionales). Para ello, deberá conocer estos tipos impositivos, debiendo acudir, en caso de no conocerlos, a la información suministrada en la web de la Unión Europea. De conformidad con esta información resultan de aplicación los tipos generales en cada uno de esos Estados miembros, esto es, en Portugal el 23 %, en Francia el 20 % y en Italia el 22 %.

Juetesa repercutirá, por tanto, las siguientes cuotas a los consumidores finales:

	Portugal	Francia	Italia
Base imponible	3.000	4.000	2.000
Tipo impositivo	23 %	20 %	22 %
Cuota repercutida	690	800	440

Estas operaciones deberán declararse por su volumen de base imponible (3.000 + 4.000 + 2.000) en el modelo 303 en la casilla 123 («Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única») y generarán el derecho a deducir, ya que de haberse localizado en el territorio de aplicación del impuesto estarían sujetas y no exentas (art. 94.Uno.2.º LIVA).

También deberán declararse en el modelo 369, «Declaración IVA. Régimen de la Unión», página 1, apartado 3 («Prestaciones de servicios desde EMID España y desde establecimientos permanentes situados fuera de la Unión Europea»), debiendo identificarse el código país («PT» en el caso de Portugal, «FR» en el de Francia, e «IT» en el de Italia), el tipo impositivo, la base imponible y la cuota por el conjunto de operaciones realizadas en un Estado miembro.

No son operaciones intracomunitarias de bienes, por lo que no se reflejarán en el modelo de declaración informativa 349.

Operación 8. Asimismo ha vendido a particulares establecidos en Portugal, Francia e Italia, bienes relacionados con los juegos electrónicos (ordenadores de mesa, etc.), por los siguientes importes, corriendo el transporte de los bienes por cuenta de Juetesa:

	Portugal	Francia	Italia
Importe	6.000	8.000	4.000

Se trata de entregas de bienes que constituyen ventas intracomunitarias de bienes a distancia, conforme al concepto que de las mismas da el artículo 8.Tres.1.º de la LIVA. Habiendo superado el límite cuantitativo de 10.000 euros previsto en el artículo 73 de la LIVA durante el primer trimestre, se aplicará la regla de localización prevista en el artículo 68.Cuatro de la LIVA al cumplirse las condiciones fijadas en la misma, tributando en los Estados miembros de llegada de las expediciones o transportes a los clientes finales.

Esto es, son entregas de bienes, la expedición o el transporte se inicia en el territorio de aplicación del impuesto español, su destino es el territorio de otros Estados miembros donde llegan los bienes para los clientes finales, y se ha superado el límite cuantitativo del artículo 73 de la LIVA.

El hecho imponible se produce en estos Estados miembros por los importes indicados en el enunciado y Juetesa deberá repercutir el tipo impositivo vigente en el momento del devengo en cada uno de esos Estados miembros, puesto que es el sujeto pasivo, ya que no resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo (los destinatarios no tienen la condición de empresarios o profesionales). Para ello, deberá conocer estos tipos impositivos, debiendo acudir, en caso de no conocerlos a la información suministrada en la web de la Unión Europea. De conformidad con esta información resultan de aplicación los tipos generales en cada uno de esos Estados miembros, esto es, en Portugal el 23 %, en Francia el 20 % y en Italia el 22 %.

Juetesa repercutirá por tanto las siguientes cuotas a los consumidores finales:

	Portugal	Francia	Italia
Base imponible	6.000	8.000	4.000
Tipo impositivo	23 %	20 %	22 %
Cuota repercutida	1.380	1.600	880

Estas operaciones deberán declararse por su volumen de base imponible (6.000 + 8.000 + 4.000) en el modelo 303 en la casilla 123 («Operaciones no sujetas por reglas de locali-

zación acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única») y generarán el derecho a deducir, ya que de haberse localizado en el territorio de aplicación del impuesto estarían sujetas y no exentas (art. 94.Uno.2.º LIVA).

También deberán declararse en el modelo 369, «Declaración IVA. Régimen de la Unión», página 2, apartado 4 («Entregas de bienes expedidos o transportados desde EMID España»), debiendo identificarse el código país («PT» en el caso de Portugal, «FR» en el de Francia, e «IT» en el de Italia), el tipo impositivo, la base imponible y la cuota por el conjunto de operaciones realizadas en un Estado miembro.

No son operaciones intracomunitarias de bienes, por lo que no se reflejarán en el modelo de declaración informativa 349.

Estas operaciones si se computan a efectos de determinar el límite cuantitativo previsto en el artículo 73 de la LIVA, al quedar incluidas dentro del ámbito objetivo de aplicación del precepto. Debe recordarse, a estos efectos, que se computarán las operaciones consistentes en las entregas que constituyan ventas intracomunitarias de bienes a distancia y prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, por su importe total (esto es, por la base imponible determinada conforme a los arts. 78 a 80 LIVA, sin que puedan fraccionarse a estos efectos la contraprestación de las operaciones), excluido el IVA, realizadas en el ámbito territorial de la Unión (debe entenderse con exclusión de las operaciones localizadas en el territorio del Estado miembro donde reside el proveedor, en nuestro caso el territorio de aplicación del impuesto español), durante el año natural precedente. En el supuesto de superar el límite durante el año en curso, se aplicarán las reglas de localización especiales que estamos examinando a partir de la operación en que se supere el límite cuantitativo. Los proveedores de bienes y servicios podrán optar por la tributación de las operaciones en destino como si el límite previsto hubiera excedido, esto es, tributarán desde la primera operación en destino.

Operación 9. Juetesa ha contratado el transporte de los bienes anteriores con la sociedad anónima francesa La Rapide, SA, quien percibe en este trimestre por estos servicios 2.000 euros (distribuidos en tres facturas, una por cada mes, que se remiten a Juetesa el último día de cada periodo mensual). Juetesa ha suministrado al prestador del servicio francés, que no cuenta con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto español, el NIF a efectos de IVA atribuido por la AEAT

La Rapide, SA presta un servicio a Juetesa que, de acuerdo con la regla de localización del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA (regla B2B) se localiza en sede del destinatario, esto es, en el territorio de aplicación del impuesto español, que es donde reside Juetesa. En tanto La Rapide, SA no se encuentra establecida en este territorio, resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2.º, letra a), de la LIVA, por lo que Juetesa se autorrepercutirá el impuesto al tipo general del 21 % y se deducirá el mismo importe, al generar el derecho a deducir.

La operación será declarada por Juetesa en el modelo 303 en las casillas 10 y 11 (IVA devengado «Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios») por la base imponible (2.000 €) y la cuota devengada (420 €), así como en las casillas 36 y 37 (IVA deducible «En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios») por los mismos importes.

Es una operación intracomunitaria de servicios recibidos, por lo que además de declararse en el modelo 303, deberá declararse, por el importe de la base imponible, en el modelo de declaración informativa de recapitulación de operaciones intracomunitarias, con la clave «I», haciendo constar además de los datos anteriores el código país («FR»), el NIF a efectos de IVA del destinatario y el nombre o la razón social.

Esta operación no se computa a efectos de determinar el límite cuantitativo previsto en el artículo 73 de la LIVA, al quedar excluida del ámbito objetivo de aplicación del precepto.

Operación 10. Vende bienes relacionados con los juegos electrónicos (ordenadores, etc.) a la sociedad mercantil Jeux de Société, SA, establecida en Bélgica por importe de 100.000 euros, transportándose desde Teruel a Bruselas el 2 de octubre, emitiéndose la factura el 13 de noviembre, fecha en la que se remite a la entidad compradora la factura de venta. El transporte corre por cuenta de la sociedad belga, que ha suministrado a Juetesa el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria belga

Estamos ante una entrega localizada en el territorio de aplicación del impuesto (art. 68.Dos.1, letra A), LIVA), considerada entrega intracomunitaria de bienes al cumplirse las condiciones previstas en el artículo 25.Uno de la LIVA, para lo que deberá comprobar que el NIF a efectos de IVA suministrado por la sociedad belga está registrado en el VIES y declarar la operación en el modelo de declaración informativa 349.

La operación en el territorio de aplicación del impuesto español estará exenta (con exención plena, generando el derecho a deducir las cuotas soportadas, conforme al art. 94.Uno.1.º, letra c), LIVA), produciéndose el devengo el día 13 de noviembre (art. 75.Uno.8.º LIVA), fecha en la que se emite la factura (en caso de no haberse emitido antes del día 15 de noviembre, el devengo se produciría en esta última fecha).

Se declarará la operación en el modelo de autoliquidación 303, casilla 59 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios») por el importe de la base imponible (100.000 €), sin que se tenga en cuenta a efectos del límite cuantitativo previsto en el artículo 73 de la LIVA.

Asimismo, se declarará en el modelo de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349, con la clave «E», requisito material para que se produzca la exención prevista en el artículo 25.Uno de la LIVA.

En Bélgica se producirá el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes, siendo sujeto pasivo la empresa belga.

Operación 11. Juetesa adquirió en agosto un vehículo nuevo para el transporte de mercancía por importe de 25.000 euros a un concesionario de Teruel, matriculándose por primera vez con esta venta. En el mes de diciembre lo transmite a un hermano de uno de los socios de Juetesa que reside en Pau (Francia) por importe de 20.000 euros, transportándose el vehículo desde Teruel a Pau por el socio para ponerlo a disposición del particular residente en esta última localidad

Juetesa realiza una entrega de bienes en la que concurre en principio las condiciones para ser considerada venta intracomunitaria de bienes a distancia. No obstante, el artículo 8.Tres.1.º, letra b), b'), de la LIVA excluye a los medios de transporte nuevos del ámbito objetivo de este tipo de ventas. El vehículo que transmite Juetesa, de acuerdo con el artículo 13.2.º de la LIVA es considerado nuevo, al no haber transcurrido seis meses desde su primera matriculación.

La operación es considerada entrega interior de bienes (art. 8.Uno LIVA), estando exenta al concurrir las condiciones previstas en el artículo 25.Uno y Dos de la LIVA, esto es, será una entrega intracomunitaria de bienes, que Juetesa declarará en la casilla 59 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios») del modelo de autoliquidación 303 por el importe de la base imponible (20.000 €), generando el derecho a deducir de acuerdo con el artículo 94.Uno.1.º, letra c), de la LIVA, sin que deba hacerse constar en el cálculo de la prorrata al ser un bien de inversión (art. 104.Tres.3.º LIVA).

Al ser el destinatario un particular residente en Francia que adquiere la condición de empresario o profesional exclusivamente por la adquisición del vehículo (por un precepto análogo al art. 5.Uno, letra e), LIVA), no se precisa que esté dado de alta en el sistema VIES y, por tanto, no está obligado a suministrar al vendedor Juetesa el NIF a efectos de IVA suministrado por la Administración tributaria francesa, por lo que Juetesa tampoco declarará esta operación en el modelo 349 sobre declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Operación 12. Una persona particular residente y con domicilio y vivienda habitual en Tarbes (Francia), de viaje por Teruel, adquiere a Juetesa en el establecimiento que esta tiene en esta localidad un ordenador por importe de 5.000 euros el 10 de noviembre. El transporte del ordenador será efectuado por una empresa turolense que ha sido contratada directamente, sin intermediación de Juetesa, por la persona adquirente del ordenador, el 2 de diciembre, fecha en la que la compradora estará ya en su residencia habitual, todo ello por un importe de 200 euros

Esta operación constituye una entrega interior sujeta y no exenta de IVA que tributará en el territorio de aplicación del impuesto español al ser el lugar donde el bien se pone a disposición del comprador (art. 68.Uno LIVA) al tipo general del 21 %, no pudiendo incluirse dentro del ámbito objetivo de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, dado que la expedición o el transporte no es efectuado, directa o indirectamente, por el vendedor. Para determinar si concurre esta circunstancia, el artículo 5 bis del Reglamento de Ejecu-

ción 282/2011 delimita cuándo los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta y también cuándo el proveedor ha intervenido de manera indirecta en la expedición o transporte de los bienes. De su lectura se deduce que en Juetesa no concurre ninguna de las circunstancias que indica el precepto para considerar que la empresa ha intervenido en la expedición o el transporte.

El devengo de la operación se produce el 10 de noviembre, fecha en la que el bien se pone a disposición de la persona compradora (art. 75.Uno.1.º LIVA), siendo la base imponible de 5.000 euros, que Juetesa declarará en las casillas 7, 8 y 9 del modelo de autoliquidación 303 (IVA devengado, régimen general, al tipo del 21 %), generando el derecho a deducir el impuesto soportado.

En cuanto al transporte que realiza la empresa turolense, la prestación de servicios (art. 11 LIVA) se localiza en el territorio de aplicación del impuesto por la totalidad de la operación, conforme al punto de conexión o regla de localización prevista en el artículo 72 de la LIVA, que determina el lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, considerando que se produce el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto español cuando el transporte se inicia en el mismo. Por ello, la empresa de transporte repercutirá a la persona particular residente en Francia el 21 % sobre la base imponible de 200 euros.

Operación 13. Ante las expectativas de crecimiento en el sur de Francia, Juetesa solicita asesoramiento sobre la posibilidad de enviar bienes a un almacenista de Pau (Francia) para que así se distribuyan los bienes desde esa localidad, tanto a empresarios o profesionales como a particulares establecidos en dicho Estado miembro. Juetesa no tendrá asignado en dichos almacenes un espacio físico delimitado, siendo controlado por la empresa que los gestiona

La situación que plantea Juetesa supone una complejidad creciente en la gestión del IVA, aun cuando estamos ante operaciones que son habituales en la práctica comercial. Juetesa no dispondrá en Francia de un establecimiento permanente, ya que el almacenamiento, tal como se expone en el enunciado, no queda englobado en este concepto al no concurrir los requisitos exigidos para ello por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011 y el artículo 69.Tres.2.º de la LIVA.

La remisión de bienes desde el territorio de aplicación del impuesto español al territorio de Francia constituirá el hecho imponible entrega de bienes previsto en el artículo 9.3 de la LIVA, esto es, será una transferencia intracomunitaria de bienes, sujeta y exenta por el artículo 25.Uno y Tres de la LIVA. Ello obligará a Juetesa a darse de alta como empresario o profesional ante la Administración tributaria francesa, puesto que en este territorio se producirá el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes cuyo sujeto pasivo será Juetesa, por lo que también deberá solicitar la asignación de un NIF a efectos de IVA a la Administración tributaria francesa, y emitir las correspondientes facturas con el contenido

exigido por el artículo 6 del REFA, figurando Juetesa como proveedor y como destinatario (consignando el NIF a efectos de IVA francés).

La posterior entrega de bienes desde Juetesa a empresarios o profesionales constituirá entrega de bienes en Francia, sujeta y no exenta, si bien el sujeto pasivo por inversión será el destinatario al concurrir en el mismo la condición de empresario o profesional.

Las ventas de los bienes a personas particulares o consumidores finales no constituirán ventas a distancia intracomunitaria de bienes, dado que la expedición o transporte de los mismos no se produce desde el territorio de aplicación del impuesto español, sino desde el territorio francés, por lo que serán entregas interiores que tributarán en Francia al tipo general del 20 % francés, siendo sujeto pasivo Juetesa, que deberá declarar estas ventas en los modelos de autoliquidación aprobados por el legislador francés.

En cuanto a la declaración de estas operaciones, Juetesa deberá declarar las transferencias intracomunitarias de bienes por el importe del coste de adquisición o de producción (aplicando las reglas del autoconsumo de bienes, conforme indica el art. 82.Uno, párrafo segundo, que remite al art. 79.Tres, ambos de la LIVA) en la casilla 59 («Entregas intracomunitarias de bienes y servicios») del modelo de autoliquidación 303.

También deberá consignar estas transferencias intracomunitarias de bienes en el modelo informativo de recapitulación de operaciones intracomunitarias 349, consignando como NIF a efectos de IVA del destinatario el que le haya sido asignado por la Administración tributaria francesa.

Operación 14. El Ayuntamiento de Valença do Minho (Portugal) adquiere en noviembre a Juetesa dos ordenadores por importe total de 6.000 euros, con destino a la casa de la juventud que tiene este ayuntamiento, actividad no sujeta al IVA. El ayuntamiento no suministra a Juetesa ningún NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria portuguesa. Los bienes son expedidos desde Teruel por cuenta de Juetesa el 25 de noviembre llegando a Valença do Minho el mismo día. Juetesa emite factura el 30 de noviembre por ambas operaciones

El Ayuntamiento de Valença do Minho no suministra un NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración portuguesa, por lo que deberemos considerar que estamos ante una de las personas a las que alude el artículo 14 de la LIVA, y un precepto análogo en la normativa portuguesa; por lo que Juetesa tratará al ayuntamiento como consumidor final, esto es, como una persona que no tiene la condición de empresario o profesional o que no actúa como tal.

Destacaremos por ello una entrega de los bienes por importe de 6.000 euros, que trataremos como una venta a distancia intracomunitaria de bienes, al quedar englobada dentro del concepto que de las mismas da el artículo 8.Tres de la LIVA y concurrir las condiciones previstas en dicho precepto, siendo la expedición o el transporte por cuenta del proveedor (art. 5 bis Reglamento de Ejecución 282/2011).

El hecho imponible se produce en Portugal por el importe de 6.000 euros y Juetesa deberá repercutir el tipo impositivo vigente en el momento del devengo en ese Estado miembro, puesto que es el sujeto pasivo, ya que no resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo (el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional). De conformidad con la información de la web de la Unión Europea resulta de aplicación el tipo general del 23 %.

Juetesa repercutirá por tanto la siguiente cuota al ayuntamiento:

	Portugal
Base imponible	6.000
Tipo impositivo	23 %
Cuota repercutida	1.380

Esta operación deberá declararse por su volumen de base imponible (6.000 €) en el modelo 303 en la casilla 123 («Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única») y generará el derecho a deducir, ya que de haberse localizado en el territorio de aplicación del impuesto estaría sujeta y no exenta (art. 94.Uno.2.º LIVA).

También deberán declararse en el modelo 369, «Declaración IVA. Régimen de la Unión», página 2, apartado 4 («Entregas de bienes expedidos o transportados desde EMID España»), debiendo identificarse el código país («PT» en el caso de Portugal) el tipo impositivo, la base imponible y la cuota por el conjunto de operaciones realizadas en un Estado miembro.

No es una operación intracomunitaria de bienes, por lo que no se reflejará en el modelo informativo de recapitulación de operaciones intracomunitarias 349.

Esta operación se computa a efectos de determinar el límite cuantitativo previsto en el artículo 73 de la LIVA, al quedar incluidas dentro del ámbito objetivo de aplicación del precepto.

Operación 15. Una fundación francesa, establecida en Burdeos, que realiza exclusivamente actividades gratuitas de acogimiento a menores de edad, adquiere en octubre a Juetesa unos juegos electrónicos que se descargan por internet, por importe de 2.000 euros, con destino a las actividades que realiza la fundación, quien no suministra a Juetesa ningún NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa.

De otra parte, el Ayuntamiento de Carcasona (Francia) adquiere también en octubre a Juetesa juegos electrónicos que se descargan por internet, por importe de 3.000 euros, con destino a las actividades no sujetas que realiza en las casas de juventud dependientes del ayuntamiento, quien suministra a Juetesa el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa

Nos encontramos ante dos prestaciones de servicios cuyo tratamiento fiscal a efectos de IVA es divergente. En la primera, Juetesa vende las aplicaciones a la fundación francesa que no tiene la condición de empresario o profesional y que no suministra un NIF a efectos de IVA, por lo que será considerada como consumidor final. La prestación se localizará en Francia, sede del destinatario, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de la LIVA, siendo sujeto pasivo Juetesa, ya que no se producirá la inversión del sujeto pasivo por el motivo que se acaba de señalar. La empresa proveedora repercutirá en factura el tipo general francés, esto es, el 20 %, siendo declarada esta operación a través del régimen de ventanilla única que supone el Régimen especial de la Unión.

Juetesa declarará la operación por su importe (2.000 €) en el modelo 303 en la casilla 123 («Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única») y generará el derecho a deducir, ya que de haberse localizado en el territorio de aplicación del impuesto estaría sujeta y no exenta (art. 94.Uno.2.º LIVA).

También deberá declararse en el modelo 369, «Declaración IVA. Régimen de la Unión», página 1, apartado 3 («Prestaciones de servicios desde EMID España»), debiendo identificarse el código país («FR» en el caso de Francia) el tipo impositivo, la base imponible y la cuota por el conjunto de operaciones realizadas en un Estado miembro durante el periodo de liquidación.

La operación se tendrá en cuenta a efectos del cómputo del límite cuantitativo previsto en el artículo 73 de la LIVA.

Respecto de la operación que Juetesa realiza con el Ayuntamiento de Carcasona, estamos también ante una prestación de servicios electrónicos (art. 11.Uno LIVA y art. 7.1 y 2 Reglamento de Ejecución 282/2011), pero en este caso el destinatario, aun no actuando como empresario o profesional, ha proporcionado un NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 5.Cuatro y 84.Uno.3.º de la LIVA, y sus análogos a efectos de la normativa francesa, consideraremos al Ayuntamiento de Carcasona como empresario o profesional, por lo que la operación se localiza en Francia por la regla general prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA (B2B), siendo sujeto por inversión en Francia el ayuntamiento, dado que Juetesa no se encuentra establecida en el territorio de dicho Estado miembro.

La operación se declarará en el modelo de autoliquidación 303, casilla 120 («Operaciones no sujetas por reglas de localización, excepto las incluidas en la casilla 123») por la base imponible de la operación (3.000 €), sin que deba declararse en el modelo 369, al quedar excluida del Régimen especial de la Unión, dado que el destinatario no está actuando como consumidor final, sino que por el hecho de suministrar el NIF a efectos de IVA es considerado empresario o profesional por el servicio que recibe de Juetesa.

También se declarará la operación en el modelo informativo de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 340, con la clave S, de servicios prestados; sin que el volumen de esta operación se tenga en cuenta a los efectos del cómputo del límite cuantitativo del artículo 73 de la LIVA.

Operación 16. **Además de la web propia que tiene Juetesa a través de la que se relaciona con sus clientes, ha contratado en el mes de diciembre con una interfaz que gestiona la Asociación de empresarios de Teruel la comercialización de sus productos. Si bien dicha interfaz publicita los productos de distintos proveedores turolenses, una vez que una persona interesada quiere comprar un producto, la interfaz redirige a la página web de los proveedores, en este caso de Juetesa, de forma que la interfaz no facilita la entrega de los bienes (en los términos establecidos en el art. 5 ter del Reglamento de Ejecución 282/2011) o la prestación de los servicios.**

En este mes de diciembre, ha vendido bienes (ordenadores, mesas, teclados, etc.), entre otros, a particulares establecidos en Francia e Italia por importe respectivamente de 3.000 y 2.000 euros, conociéndose que fueron redirigidos desde la interfaz de la Asociación de empresarios de Teruel

En este caso la interfaz funciona como mero prestador de servicios de publicidad e intermediación que pone en contacto al cliente con el proveedor, sin que facilite la entrega de los bienes. Esta se produce directamente desde Juetesa a los consumidores finales, por lo que nos encontramos ante ventas a distancia intracomunitarias de bienes, cuyo tratamiento es similar al que hemos examinado en la operación número 8, por lo que reiteramos lo expuesto en la misma. Juetesa repercutirá IVA francés e italiano por los siguientes importes:

	Francia	Italia
Base imponible	3.000	2.000
Tipo impositivo	20 %	22 %
Cuota repercutida	600	440

La operación se declarará en la casilla 123 del modelo de autoliquidación 303 y en el modelo 369 en la forma expuesta en la operación número 8 y con los mismos efectos.

Operación 17. **Juetesa ha introducido en este cuarto trimestre la venta de libros en formato papel o físico y en formato e-book (se descargan por internet), relacionados con la materia de juegos electrónicos y aplicaciones informáticas relacionadas con esta materia. Durante este cuarto trimestre, ha vendido a consumidores finales establecidos en Portugal, Francia e Italia, por los siguientes importes, teniendo en cuenta que en el caso de formato físico la expedición o transporte corre por cuenta de Juetesa:**

	Portugal	Francia	Italia
Libros formato papel o físico	500	2.000	1.000
Libros formato e-book	1.000	3.000	1.500

En este caso Juetesa realiza dos tipos de operaciones. La primera son las prestaciones de servicios de venta de libros en formato *e-book*, que constituyen servicios prestados por vía electrónica de acuerdo con los artículos 11.Uno de la LIVA y 7.1 y 2 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

Estas prestaciones de servicios se localizan en sede de los destinatarios, siendo sujeto pasivo Juetesa al no resultar de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en los Estados donde residen los consumidores finales. Por ello, Juetesa repercutirá el tipo impositivo de cada Estado miembro que es, de acuerdo con la información de la página web de la UE, Portugal el 6 %, Francia el 5,5 % e Italia el 4 %.

Respecto de los libros en formato papel o físico (*pendrive* o «memoria USB», por ejemplo), constituyen entregas de bienes que en este caso son ventas intracomunitarias a distancia de bienes, localizándose en los distintos Estados miembros de llegada de los bienes, coincidiendo en este caso los tipos impositivos con los que se han indicado en el párrafo anterior, de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Unión Europea.

Por ello, Juetesa repercutirá por el conjunto de estas operaciones:

	Portugal	Francia	Italia
Libros formato papel o físico	500	2.000	1.000
Libros formato <i>e-book</i>	1.000	3.000	1.500
Base imponible total	1.500	5.000	2.500
Tipo impositivo	6 %	5,5 %	4 %
Cuota repercutida	90	275	100

Al tributar Juetesa en el Régimen de la Unión, estas operaciones figurarán por su volumen (base imponible) en la casilla 123 del modelo de autoliquidación 303, así como en el modelo de autoliquidación 369, en la misma forma que se ha indicado en la operación número 8.

Operación 18. Juetesa vendió en septiembre un ordenador a un particular establecido en Francia tributando por el sistema de ventas intracomunitarias a distancia de bienes, dentro del régimen de ventanilla única, por un importe de 2.000 euros. La operación se declaró en la autoliquidación del modelo 369 correspondiente al tercer trimestre de este ejercicio. En el mes de octubre el particular devuelve el ordenador a Juetesa

Concorre en este caso una circunstancia que modifica la base imponible recogida en el artículo 80.Dos de la LIVA, al proceder el destinatario a la devolución del bien adquirido en septiembre. Por tanto, Juetesa debe declarar en el modelo 303, casilla 123 («Operacio-

nes no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única») con signo negativo, el importe de la base imponible que se modifica (-2.000 €), así como en el modelo 369 correspondiente al cuarto trimestre (Régimen de la Unión, página 5, apartado 7, «Correcciones de autoliquidaciones de periodos anteriores (máximo 3 años)»).

Se pueden realizar correcciones de las declaraciones-liquidaciones anteriores en un plazo de tres años a partir de la fecha en que debió presentarse la declaración inicial. Una vez concluido dicho plazo no se podrán presentar correcciones de declaración a través del sistema de la ventanilla única, sino que deberá ponerse en contacto directamente con el Estado miembro de consumo afectado.

Debe hacerse constar por cada Estado miembro de consumo en el que se hayan producido ajustes de autoliquidaciones de periodos anteriores los datos siguientes:

- a) Código País EM de consumo, ejercicio y periodo de la autoliquidación cuya cuota de IVA se pretenda corregir, así como la corrección de la cuota de IVA (que podrá ser positiva o negativa).
- b) El importe que hay que consignar en «corrección de la cuota de IVA (EUR)» es la diferencia positiva o negativa de la cuota de IVA declarada en el periodo que se pretende corregir.

En nuestro caso, deberá hacerse constar:

- Código País EM de consumo: FR (Francia).
- Ejercicio: 2021.
- Periodo: 3T.
- Corrección de la cuota de IVA (EUR): -2.000.

Operación 19. Juetesa está negociando con una gran empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto que gestiona un *marketplace* en internet la venta de productos con los que comercia, con excepción de libros, cualquiera que sea su formato. La empresa que gestiona el *marketplace* pretende intermediar en nombre propio en la venta de los productos, para lo que Juetesa tendrá siempre el *stock* necesario de productos en los almacenes centrales que la empresa intermediaria tiene en la plataforma logística de Zaragoza, de manera que tanto la relación con los clientes finales, como la expedición o el transporte de los bienes correrá por cuenta de la empresa intermediaria. Juetesa desea conocer la tributación de estas operaciones con vistas a la realización de estas el próximo ejercicio

En la situación que se plantea, deberemos distinguir dos operaciones. La primera es la realizada entre Juetesa y la empresa intermediaria que gestiona el *marketplace*. Al actuar en

nombre propio nos encontraremos ante operaciones interiores cuyo lugar de realización es el territorio de aplicación del impuesto español, con base en la regla general de localización de los bienes (art. 68.Uno LIVA) y de las prestaciones de servicios entre empresarios (B2B, del art. 69.Uno.1.º LIVA). Juetesa no se relaciona con los destinatarios finales, sino que lo hace con la plataforma logística y, por tanto, será esta la que en su caso aplique las reglas sobre ventas intracomunitarias de bienes a distancia o las referidas a las prestaciones de servicios.

Las entregas de bienes (art. 8.Dos.6.º LIVA) y prestaciones de servicio (art. 11.Dos.15.º LIVA) efectuadas por Juetesa a la intermediaria se declararán en el modelo de autoliquidación 303, apartado 1 (IVA devengado, régimen general, al tipo general del 21 %, casillas 7, 8 y 9), y su volumen no se tendrá en cuenta para fijar el límite cuantitativo del artículo 73 de la LIVA. En la concreción del devengo de estas operaciones deberemos prestar atención en las cuentas establecidas en el artículo 75.Dos.3.º, párrafo primero, de la LIVA respecto de las entregas de bienes.

Operación 20. A efectos de expandir su mercado en Francia e Italia a consumidores finales, un trabajador de Juetesa ha efectuado varios viajes a estos Estados miembros para contactar con posibles medios de comunicación, representantes que vendan los productos, etc. Por todo ello, ha tenido durante este ejercicio unas cuotas soportadas de hostelería y restauración de 300 euros en Francia y 250 en Italia, y ha contratado el arrendamiento a corto plazo de varios vehículos, por los que ha soportado unas cuotas de 200 euros en Francia y 140 en Italia

Juetesa se ha acogido al Régimen especial de la Unión. Ello supone, de acuerdo con los artículos 163 unvicies a 163 tervicies, que declarará el IVA devengado en cada uno de los Estados miembros distintos de España en el modelo de autoliquidación 369, e ingresará el importe de estas cuotas ante la Administración tributaria española. Ahora bien, en este modelo de autoliquidación no se declara ni puede deducirse cuota alguna soportada en el resto de los Estados miembros. Tampoco puede declararlas en el modelo de autoliquidación 303, ya que en este solo pueden deducirse cuotas que hayan sido devengadas en el territorio de aplicación del impuesto español, de acuerdo con el artículo 92 de la LIVA.

En el enunciado se indica que Juetesa soporta cuotas por servicios relacionados con la hostelería y la restauración así como con el alquiler a corto plazo de medios de transporte nuevo, produciéndose el hecho imponible de estas operaciones en el lugar donde materialmente se presten (art. 70.Uno.5.º LIVA) por los servicios de hostelería y restauración, y en el lugar donde se ponen a disposición los medios de transporte (art. 70.Uno.8.º LIVA) por el alquiler a corto plazo de los vehículos. Por tanto, Juetesa soporta cuotas francesas e italianas que no puede deducirse en los modelos de autoliquidación 303 y 369.

El artículo 163 tervicies prevé que, en estos casos, dichas cuotas soportadas puedan recuperarse solicitando su devolución a través del sistema establecido en el artículo 117 bis de la LIVA, esto es, a través de las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales

establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Unión con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español.

Juetesa deberá presentar por ello dos solicitudes de devolución, por vía informática, hasta el 30 de septiembre del año siguiente, una por cada Administración fiscal que debe devolver (Francia e Italia), ante la Administración tributaria española, quien después de comprobar que reúne la condición de empresario o profesional con derecho a deducir, las remitirá a las respectivas Administraciones competentes para que concluyan el procedimiento de devolución.

III. Resumen de las operaciones efectuadas por Juetesa

Operación	Localización	Base imponible	Cuota devengada	Casilla/s modelo 303
1	Canarias	8.000	No sujeta	120
	Ceuta y Melilla	5.000	No sujeta	120
2	TAI (exportación)	10.000	Exenta	60
3	No sujeta (Canadá)	200.000	No sujeta	120
4	No sujeta (América)	20.000	No sujeta	120
5	TAI (exportación)	18.000	Exenta	60
6	No sujeta (Alemania)	100.000	No sujeta	120
7	No sujeta (servicios electrónicos)	3.000 (PT) 4.000 (FR) 2.000 (IT)	No sujeta	123
8	No sujeta (ventas intracomunitarias de bienes a distancia)	6.000 (PT) 8.000 (FR) 4.000 (IT)	No sujeta	123
9	TAI	2.000	Sujeta	10 y 11, 36 y 37
10	TAI	100.000	Exenta	59
11	TAI	20.000	Exenta	59



Operación	Localización	Base imponible	Cuota devengada	Casilla/s modelo 303
▶				
12	TAI	5.000	Sujeta y no exenta	7, 8 y 9
13	TAI (transferencia intracomunitaria)	–	Exenta	59
14	No sujeta (ventas intracomunitarias de bienes a distancia)	6.000 (PT)	No sujeta	123
15	<ul style="list-style-type: none"> • No sujeta (fundación, venta intracomunitaria de bienes a distancia) • No sujeta (Carcasona) 	2.000 (FR)	No sujeta	123
		3.000	No sujeta	120
16	No sujeta (ventas a distancia intracomunitarias de bienes)	3.000 (FR)	No sujeta	123
		2.000 (IT)	No sujeta	123
17	No sujetas. Servicios electrónicos y ventas intracomunitarias a distancia de bienes	1.500 (PT)	No sujeta	123
		5.000 (FR)	No sujeta	123
		2.500 (IT)	No sujeta	123
18	Modificación base imponible	–2.000 (FR)		123
19	TAI (tributación a partir del próximo ejercicio)	–	–	7, 8 y 9
20	Francia e Italia	–	–	–



Agencia Tributaria
 Teléfono: 901 33 55 33
 www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido
 Autoliquidación
 Ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidado por la Aduana.

Modelo
303

Identificación (1)

Devengo (2) Ejercicio Período

NIF Apellidos y nombre o Razón social

Tributación exclusivamente foral.
 Sujeto pasivo que tributa exclusivamente a una Administración tributaria Foral con IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso

Sujeto pasivo inscrito en el Registro de devolución mensual (art. 30 RIVA).....
 Sujeto pasivo acogido voluntariamente al SII.....
 Sujeto pasivo exonerado de la Declaración-resumen anual del IVA, modelo 390.....
 Autoliquidación conjunta.....
 Sujeto pasivo con volumen anual de operaciones distinto de cero (art. 121 LIVA)...

Sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA).....
 Sujeto pasivo destinatario de operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja.....
 Opción por la aplicación de la prorrata especial (art. 103.Dos.1º LIVA).....
 Revocación de la opción por la aplicación de la prorrata especial (art. 103.Dos.1º LIVA).....
 Sujeto pasivo declarado en concurso de acreedores en el presente periodo de liquidación.....

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este periodo indique el tipo de autoliquidación Preconcurzal Postconcurzal

Espacio reservado para numeración por código de barras

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

	Base imponible	Tipo %	Cuota
01		02	03
04		05	06
07	5.000	08 21	09 1.050
10	2.000		11 420
12			13
14			15
16		17	18
19		20	21
22		23	24
25			26
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])			27 1.470

IVA deducible

	Base	Cuota	
28		29	
30		31	
32		33	
34		35	
36	2.000	37 420	
38		39	
40		41	
42		42	
43		43	
44		44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])		45 420	
Resultado régimen general ([27] - [45])			46 1.050

Ejemplar para el sujeto pasivo

Modelo **303** NIF **A0000001** Apellidos y Nombre o Razón social **Juetesa** Página 3

Información adicional	
Entregas intracomunitarias de bienes y servicios.....	59 120.000
Exportaciones y operaciones asimiladas.....	60 28.000
Operaciones no sujetas por reglas de localización (excepto las incluidas en la casilla 123).....	120 336.000
Operaciones sujetas con inversión del sujeto pasivo.....	122
Operaciones no sujetas por reglas de localización acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única.....	123 47.000
Operaciones sujetas y acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única.....	124
Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62 Base imponible 63 Cuota
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja.....	74 Base imponible 75 Cuota soportada

Resultado	
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LIVA.....	76
Suma de resultados ([46] + [58] + [76]).....	64
Atribuible a la Administración del Estado <input type="text" value="65"/> <input type="text" value="100"/> %	66 1.050
IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso.....	77
Cuotas a compensar pendientes de periodos anteriores.....	110
Cuotas a compensar de periodos anteriores aplicadas en este periodo.....	78
Cuotas a compensar de periodos previos pendientes para periodos posteriores ([110] - [78]).....	87
<small>(No se incluyen las cuotas a compensar generadas en este periodo)</small>	
Resultados ([66] + [77] - [78] + [68]).....	69 1.050
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo.....	70
Resultado de la liquidación ([69] - [70]).....	71 1.050

Compensación (4)	Si resulta [71] negativa consignar el importe a compensar	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.
	<input type="text" value="72"/> <input type="text" value="C"/>		Importe: <input type="text" value="1"/> <input type="text" value="1.050"/>
Sin actividad (5)	Sin actividad - <input type="checkbox"/>		<input type="text" value=""/> Código IBAN <input type="text" value=""/>

Devolución (6)	Manifiesto que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular
	Importe..... <input type="text" value="D"/>
	Mediante transferencia a cuenta bancaria abierta en España
	IBAN <input type="text" value=""/>
	Mediante transferencia a cuenta bancaria abierta en el extranjero:
	Unión Europea/SEPA
	IBAN <input type="text" value=""/> Código SWIFT-BIC <input type="text" value=""/>
	Resto países
	Código SWIFT-BIC <input type="text" value=""/> Número de cuenta/Account no. <input type="text" value=""/>
	Banco/Bank name <input type="text" value=""/>
	Dirección del Banco/ Bank address <input type="text" value=""/>
	Ciudad/City <input type="text" value=""/> País/Country <input type="text" value=""/> Código País/Country code <input type="text" value=""/>

Complementaria (8)	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una 'X' esta casilla.
	<input type="checkbox"/> Autoliquidación complementaria
	En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.
	Nº. de justificante <input type="text" value=""/>

Ejemplar para el sujeto pasivo

