



Información sobre el régimen tributario español y francés del IVA desde 1 de enero de 2010, por la compra de carburantes, la utilización de autopistas de peaje, y de otros servicios, usando tarjetas profesionales o dispositivos de telepeaje

El objeto de este informe es explicar brevemente el régimen tributario del IVA español y francés cuando se usan tarjetas profesionales, o dispositivos de telepeaje, para pagar: (1) la compra de carburantes en estaciones de servicio, (2) la utilización de autopistas de peaje, y (3) la obtención de otros servicios, distinguiendo si los emisores de los medios de pago son empresas españolas o extranjeras, y a su vez, si los clientes están o no establecidos en el territorio donde se devenga el IVA en cada caso.

Nos referimos a los casos en que se utilizan medios de pago profesionales, en los que el emisor de la tarjeta o del dispositivo de telepeaje intermedia entre el proveedor inicial y el cliente final usuario de la tarjeta, en nombre propio pudiendo establecer su propia política de precios y de márgenes comerciales, y que por ello factura en su nombre al cliente final.

Se trata de responder a las siguientes preguntas:

- ¿En qué país¹ se devenga el IVA en cada tipo de operación?
- ¿Quién es el sujeto pasivo que tiene que declarar el IVA en cada caso? Este puede ser es el emisor de la tarjeta o dispositivo de telepeaje, o bien su cliente si opera la regla de inversión del sujeto pasivo (reverse charge).

Si el sujeto pasivo es la empresa emisora, esta deberá en su factura repercutir al cliente la cuota del IVA, y declararlo y liquidarlo en la correspondiente Administración tributaria.

Por el contrario, si el sujeto pasivo es el cliente de la tarjetera, porque es de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, este deberá declarar y liquidar el Impuesto como devengado y soportado en la Administración tributaria del país donde se haya devengado, debiendo tener para ello un NIF en dicho país. En este caso, la empresa emisora facturará al cliente sin IVA.

1. Regulación en España de la compra de carburantes y autopistas de peaje

Las compras de carburantes realizadas en las estaciones de servicio españolas, así como la utilización de autopistas de peaje españolas (artículo 70.Uno.1º.g), de la Ley del IVA) son todas ellas operaciones realizadas en España en las que se devenga el IVA español.

¹ Las referencias a España deben ser entendidas como al territorio de aplicación del IVA español, es decir, sin incluir Canarias, Ceuta y Melilla. En Canarias se entenderían, en su caso, referidas al IGIC.



En estos casos el sujeto pasivo del IVA es siempre la empresa emisora de la tarjeta de servicios o del dispositivo de telepeaje, con independencia de que esta sea residente en España o en el extranjero y de que el cliente esté o no establecido en España

Esta regla es para España de general aplicación, porque, aunque la empresa emisora sea residente en el extranjero, se considera que tiene establecimientos permanentes en el territorio del IVA español, desde los que realiza las entregas de carburantes y prestaciones de servicios de autopistas de peaje en España, por lo que los emisores tienen siempre la condición de sujetos pasivos del Impuesto, bien porque son directamente residentes o bien porque se considera que realizan sus operaciones desde establecimientos permanentes situados en España. Bajo esta consideración son siempre sujetos pasivos del IVA en virtud del artículo 84. Uno, apartados 1º y 2º primer párrafo, de la Ley del IVA.

Por tanto, el IVA español debe ser siempre repercutido en la factura al cliente y declarado por la empresa emisora de la tarjeta o del dispositivo de telepeaje.

Que, cuando el emisor de la tarjeta o del dispositivo de telepeaje es residente de otro país distinto de España, sus operaciones en España se consideran realizadas desde establecimientos permanentes situados en el territorio del IVA español, lo ha dejado claro la Dirección General de Tributos (DGT), en las recientes contestaciones a consultas vinculantes formuladas por diferentes empresas extranjeras emisoras de tarjetas de servicio y de dispositivos de telepeaje operativos en España, basándose en el siguiente fundamento que transcribimos a continuación:

“Conforme a ambos artículos citados (el 84 y 69.5 de la Ley del IVA), y a lo dispuesto en la Resolución de 23 de diciembre de 2009, al aceptar las estaciones de servicio y las autopistas a vender en firme a la consultante los carburantes, lubricantes y demás productos y servicios propios de la actividad del transportista y, posteriormente, entregar los bienes o prestar los servicios adquiridos a los clientes de la consultante actuarían aquellas como agentes o representantes autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la consultante, la cual se consideraría, por ello, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y debe entenderse que los establecimientos permanentes de que dispone en el territorio de aplicación del Impuesto son los que, efectivamente, realizan las entregas y servicios que, en su caso, se localizan en el citado territorio.

En consecuencia, la consultante tendrá la condición de sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que realice para sus clientes, los transportistas o las estaciones y autopistas.

En estas circunstancias, la consultante expedirá la correspondiente factura y repercutirá el importe del Impuesto sobre los destinatarios de las operaciones de las que resulta sujeto pasivo, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 37/1992 y, en particular, con arreglo a lo establecido en el Reglamento de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).”

Con esta interpretación de que existen establecimientos permanentes en España de las emisoras de tarjetas y de dispositivos de telepeaje en relación con sus operaciones



realizadas en el territorio español, la DGT ha evitado que se produzcan una serie de disfuncionalidades y problemas que aparecerían en otro caso².

2. Regulación en Francia de la compra de carburantes y autopistas de peaje

En Francia la Ley 2009-1673 de 30 de diciembre completó la transposición al Código General de Impuestos (CGI) de la Directiva 2008/8/CE de modificación del IVA.

Al igual que en España, las compras de carburantes realizadas en las estaciones de servicio francesas, así como la utilización de las autopistas de peaje francesas de conformidad con el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE modificada por la 2008/8/CE y el artículo 259 A 2º del CGI, son todas ellas operaciones realizadas en Francia en las que se devenga el IVA francés.

Para determinar quién es el sujeto pasivo que debe declarar y liquidar el IVA de estas operaciones, en Francia, a diferencia de España, no se considera que las empresas no residentes, que emiten tarjetas o dispositivos de telepeaje, tengan establecimientos permanentes por el simple hecho de que se usen sus tarjetas y dispositivos de telepeaje en las estaciones de servicio francesas y en las autopistas, sino que para considerarse establecido se tienen en cuenta otros elementos.

² Si, en contra de la interpretación de la DGT, se considerase que las empresas emisoras de tarjetas y dispositivos de telepeaje residentes en el extranjero no realizan sus operaciones en España desde establecimientos permanentes, el régimen tributario aplicable a las operaciones de estas emisoras extranjeras sería muy distinto del mencionado y enormemente disfuncional.

Por un lado, en las compras de carburantes (entregas de bienes) se produciría siempre la inversión del sujeto pasivo, es decir, la factura iría sin IVA y las obligaciones de declarar y liquidar el Impuesto español corresponderían siempre al cliente, aunque este fuese no residente y no estuviese establecido en España. Por ello, el cliente extranjero debería entonces de obtener un NIF español para presentar sus declaraciones del IVA en España.

Por otro lado, por el uso de autopistas de peaje españolas sólo se produciría la inversión del sujeto pasivo cuando el cliente fuese residente o estuviese establecido en España, para los que la factura iría sin IVA. Pero tal inversión de sujeto pasivo no operaría cuando el cliente no fuese residente ni establecido en España, en virtud de la exclusión prevista para estos casos en el artículo 84. Uno. 2º.a).a) de la Ley del IVA.

Finalmente, los clientes no residentes ni establecidos en España que hubiesen adquirido carburantes con tarjetas de un emisor extranjero, sobre los que habría operado la inversión del sujeto pasivo, ya no podrían recuperar el IVA español por el régimen especial para los no establecidos (Directiva 2008/9/CE) sino que deberían hacerlo en su declaración regular del último trimestre del año, porque la Ley del IVA española, en su artículo 119. Dos. 3º de la Ley del IVA, los excluye expresamente de dicho régimen especial, al exigir para acogerse al mismo un requisito -que no está en la Directiva 2008/9/CE-, y que es el siguiente:

Artículo 119. Dos. 3º de la Ley del IVA española.

“3º. No ser destinatarios de entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.”



Por esta razón, una empresa residente en España, como RESSA, sin instalaciones en Francia, no se la considera establecida en dicho país a efectos del IVA, aunque posee un NIF francés y está dada de alta como sujeto pasivo en dicho país para poder cumplir en el sus obligaciones del IVA, ya que la inversión del sujeto pasivo no se aplica en todos los casos, tal como se explica a continuación.

En cuanto a quién es el sujeto pasivo que debe declarar y liquidar el IVA francés de las compras de carburante y del uso de autopistas de peaje, la regulación está establecida en el artículo 283 1. del CGI francés³, y en síntesis es la siguiente:

1). Si la empresa emisora de la tarjeta o del dispositivo de telepeaje es residente o está establecida en Francia, el IVA francés debe ser siempre declarado y liquidado por ella, de conformidad con el artículo 283 1. primer párrafo del CGI francés.

2). Si la empresa emisora de la tarjeta o del dispositivo de telepeaje no es residente ni está establecida en Francia, como es el caso de RESSA, se producen dos situaciones distintas:

2).1. Si el cliente está establecido o dado de alta en Francia como sujeto pasivo del IVA, habiendo obtenido el correspondiente número de identificación fiscal del IVA para cumplir sus obligaciones fiscales en dicho país, el sujeto pasivo del IVA francés será dicho cliente, de conformidad con el artículo 283 1. segundo párrafo del CGI, quien deberá incluir en sus declaraciones tanto el impuesto devengado como soportado, tal como regula el artículo 287 del CGI.

En este caso, la empresa emisora facturará al cliente sin el IVA francés con el número de identificación fiscal del IVA francés del cliente que este le habrá proporcionado indicando en la factura que no repercute IVA en virtud del citado artículo 283.1 segundo párrafo del CGI.

2).2. Si el cliente no está establecido ni dado de alta en Francia como sujeto pasivo del IVA, que es lo más habitual en los clientes no residentes en Francia, el sujeto pasivo del IVA francés será la empresa emisora de la tarjeta o del dispositivo de telepeaje, que deberá declarar y liquidar el IVA, de conformidad con el artículo 283 1 del CGI. Para cumplir dicha obligación RESSA, que no está establecida en Francia, se ha dado de alta como sujeto pasivo del IVA francés y ha obtenido el correspondiente número de identificación fiscal.

En este caso, la empresa emisora repercutirá el IVA francés al cliente en la factura, pudiendo este último recuperarlo por el procedimiento especial para los no

³ Artículo 283.1 del CGI francés

“1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables, sous réserve des cas visés aux articles 274 à 277 A où le versement de la taxe peut être suspendu.

Toutefois, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services mentionnée à l'article 259 A (prestations de services se rattachant à un bien immeuble situé en France) est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti e qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France. Le montant dû est identifié sur la déclaration mentionnée à l'article 287.”



establecidos en el país, al amparo de la Directiva 2008/9/CE si cumple las condiciones previstas en la misma.

3. Otros servicios prestados por las empresas emisoras de tarjetas profesionales y de dispositivos de telepeaje

Nos referimos a servicios de reparación, lavado y traslado de vehículos con grúas, al alquiler de dispositivos de telepeaje, y en general a cualquier otro servicio, bien administrativo o de otro tipo (comisiones, honorarios, etc.), que no estén vinculados a un bien inmueble.

El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE dispone que estos otros servicios se entienden siempre realizados en el lugar donde el cliente tiene su actividad económica o el establecimiento al que se prestan dichos otros servicios. Por tanto, el IVA devengado en estos otros servicios es siempre el del país donde reside o está establecido el cliente, con independencia del país donde se hayan realmente prestado dichos servicios.

En cuanto a quién es el sujeto pasivo que debe declarar y liquidar ese IVA que se ha devengado en el país del cliente, la regla aplicable es la siguiente:

- 1). Si la empresa emisora de la tarjeta es residente o está establecida en el mismo país del cliente, aquella será el sujeto pasivo que deberá declarar y liquidar el IVA y repercutirlo al cliente en la factura. Así, por ejemplo, RESSA deberá repercutir el IVA español a un cliente establecido en España por un servicio de grúa prestado en Francia al establecimiento del cliente en España.
- 2). Si la empresa emisora de la tarjeta no es residente ni está establecida en el país del cliente, se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, siendo dicho cliente el sujeto pasivo que deberá declarar y liquidar ese IVA en su propio país⁴. Por esta razón, la empresa emisora de la tarjeta facturará sin IVA indicando en la factura que no repercute el IVA en virtud de lo dispuesto en los artículos 44 y 196 de la Directiva 2006/112/CE.

Desde 01-01-2010, estos otros servicios en los que aplica la regla de inversión del sujeto pasivo son “servicios intracomunitarios” que hay que incluirlos en el correspondiente resumen recapitulativo de operaciones intracomunitarias, que en España se declara con el modelo 349. Asimismo, el cliente debe registrarse como operadores intracomunitarios que en España es el VIES.

En Madrid, marzo de 2010

Juan Viñas Peya
Inspector de Hacienda en excedencia
Bufete de Asesores de Empresa, SL

⁴ El artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, en relación con estos otros servicios dispone que si el prestador del servicio (la emisora de la tarjeta) no está establecido en el país donde se devenga el IVA, el sujeto pasivo del mismo será el cliente.