



Bruselas, 11 de septiembre de 2018

COMUNICACIÓN A LAS PARTES INTERESADAS

RETIRADA DEL REINO UNIDO Y NORMAS DE LA UE EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Reino Unido presentó el 29 de marzo de 2017 la notificación de su intención de retirarse de la Unión con arreglo al artículo 50 del Tratado de la Unión Europea. Esto significa que, a menos que el acuerdo de retirada ratificado¹ fije otra fecha, todo el Derecho primario y el Derecho derivado de la Unión dejará de aplicarse al Reino Unido a partir del 30 de marzo de 2019, a las 00:00 horas (hora central europea) (en lo sucesivo, «fecha de retirada»)². El Reino Unido se convertirá entonces en un «tercer país»³.

La preparación de la retirada no solo incumbe a la Unión y a las autoridades nacionales, sino también a los operadores privados.

Habida cuenta de las considerables incertidumbres, en particular en lo que se refiere al contenido de un posible acuerdo de retirada, se recuerda a los contribuyentes los efectos jurídicos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que se deberán tener en cuenta cuando el Reino Unido se convierta en un tercer país.

Sin perjuicio de cualquier disposición transitoria que puede estar contenida en un posible acuerdo de retirada, a partir de la fecha de retirada, las normas de la UE en el ámbito del IVA, en particular la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁴ (en lo sucesivo, «la Directiva del IVA») y de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro⁵, ya no se aplicarán al Reino Unido. Esto tiene, en particular, las siguientes

¹ Están en curso negociaciones con el Reino Unido con vistas a alcanzar un acuerdo de retirada.

² Además, de conformidad con el artículo 50, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea, el Consejo Europeo, de acuerdo con el Reino Unido, podrá decidir por unanimidad que los Tratados dejen de aplicarse en una fecha posterior.

³ Un tercer país es un país que no pertenece a la UE.

⁴ DO L 347 de 11.12.2006, p. 1.

⁵ DO L 44 de 20.2.2008, p. 23.

consecuencias sobre el tratamiento de las operaciones imponibles (véase el punto 1) y las devoluciones del IVA (véase el punto 2)^{6, 7}

1. PAGO Y DEVENGO DEL IVA

1.1. Tratamiento de las entregas de bienes entre la UE y el Reino Unido

1.1.1. Normas de la UE sobre pago/declaración del IVA para las entregas de bienes transfronterizas

La legislación de la UE sobre el IVA establece regímenes distintos de pago/declaración del IVA para las entregas/adquisiciones transfronterizas y los movimientos entre Estados miembros y terceros países.

A partir de la fecha de retirada, dejarán de aplicarse las normas de la UE a las entregas y movimientos transfronterizos entre los Estados miembros de la UE en las relaciones entre los Estados miembros de la UE-27 y el Reino Unido (por ejemplo, ya no se considerarán entregas y adquisiciones intracomunitarias; no se aplicará ningún régimen de ventas a distancia a los bienes con destino u origen en el Reino Unido).

En su lugar, a partir de la fecha de retirada, las entregas y los movimientos de mercancías entre la UE y el Reino Unido estarán sujetos a las normas del IVA aplicables a las importaciones y exportaciones. Así pues, las mercancías que se introduzcan en el territorio a efectos del IVA de la UE procedentes del Reino Unido o vayan a salir de dicho territorio para su traslado al Reino Unido estarán sujetas a vigilancia aduanera y podrán estar sujetas a controles aduaneros, de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión⁸.

- Se devengará el IVA en el momento de la **importación** en la UE⁹, al tipo impositivo que se aplica a las entregas de los

⁶ Esta Comunicación complementa la «Comunicación a las partes interesadas – Retirada del Reino Unido y normas de la UE en el ámbito aduanero y de la fiscalidad indirecta», publicada el 30 de enero de 2018.

⁷ En el contexto de las negociaciones entre la Unión Europea y el Reino Unido sobre el acuerdo de retirada, la UE está procurando acordar soluciones con el Reino Unido respecto de las entregas efectuadas antes de que finalice el período de transición. Véase, en particular, el texto más reciente del proyecto de acuerdo de retirada que acordaron los negociadores, disponible en la siguiente dirección: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/draft_agreement_coloured.pdf y en la «Declaración conjunta» de los negociadores de la UE y del Gobierno del Reino Unido, presentada el 19 de junio de 2018 (https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations/negotiating-documents-article-50-negotiations-united-kingdom_en).

⁸ DO L 269 de 10.10.2013, p. 1.

⁹ Artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

mismos bienes dentro de la UE¹⁰. El IVA se abonará a las autoridades aduaneras en el momento de la importación, salvo que el Estado miembro de importación permita consignar el IVA a la importación en la declaración periódica del IVA del sujeto pasivo¹¹. La base imponible se basa en el valor a efectos aduaneros, pero con el incremento correspondiente a: a) los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del Estado miembro de importación, así como los que se devenguen con motivo de la importación, excepto el IVA que haya de percibirse, y b) los gastos accesorios, tales como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como aquellos que se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la UE, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto¹².

El régimen de exportación aduanera será obligatorio para las mercancías de la Unión que salgan del territorio aduanero de la Unión. En primer lugar, el exportador presentará las mercancías y una declaración previa a la salida (declaración en aduana, declaración de reexportación, declaración sumaria de salida) en la aduana competente del lugar en el que esté establecido o en que las mercancías se embalen o carguen para la exportación (aduana de exportación). A continuación, las mercancías se presentarán en la aduana de salida, que podrá examinar la mercancía presentada sobre la base de la información que reciba de la aduana de exportación, y supervisará su salida física fuera del territorio aduanero de la UE.

Las mercancías estarán exentas del IVA si se expiden o transportan a un destino situado fuera de la UE¹³. El proveedor de las mercancías exportadas debe poder demostrar que las mercancías han salido de la UE. A este respecto, los Estados miembros suelen basarse en la certificación de salida entregada al exportador por la aduana de exportación.

1.1.2. Asesoramiento a los sujetos pasivos a fin de que se preparen a una retirada sin el acuerdo correspondiente

Los sujetos pasivos en la UE deben tomar todas las medidas necesarias para cerciorarse de que pueden presentar todos los justificantes necesarios respecto de sus entregas intracomunitarias y de sus adquisiciones intracomunitarias con destino u origen en el Reino Unido antes de la fecha de retirada, y respecto de todas las

¹⁰ Artículo 94, apartado 2, de la Directiva del IVA.

¹¹ Artículo 211 de la Directiva del IVA.

¹² Artículos 85 y 86 de la Directiva del IVA.

¹³ Artículo 146 de la Directiva del IVA.

demás entregas que haya efectuado en el Reino Unido, o recibido de él, antes de la fecha de retirada.

Los sujetos pasivos quizás hayan de familiarizarse con los procedimientos y trámites aduaneros de importación y exportación de mercancías¹⁴.

1.2. Tratamiento de las prestaciones de servicios entre la UE y el Reino Unido

1.2.1. Normas de la UE sobre el IVA aplicable a las prestaciones de servicios transfronterizas

La legislación de la UE sobre el IVA establece regímenes distintos de pago/declaración del IVA para las prestaciones de servicios transfronterizas y los movimientos entre Estados miembros y terceros países. El lugar de la prestación de servicios depende de varios factores, tales como la naturaleza del servicio; si la persona que se beneficia del servicio tiene o no la condición de sujeto pasivo; el lugar en que se lleve a cabo el servicio, etc.

La retirada del Reino Unido puede tener consecuencias para los sujetos pasivos establecidos en el Reino Unido que prestan servicios en la UE y para los sujetos pasivos establecidos en la UE que prestan servicios en el Reino Unido, en ambos casos a partir de la fecha de retirada.

En particular, los Estados miembros podrán exigir la designación de un representante fiscal si el sujeto pasivo que presta los servicios está establecido en un tercer país que no prevea la cooperación administrativa y la asistencia en materia de cobro del IVA¹⁵. A partir de la fecha de retirada, este requisito podrá aplicarse a los sujetos pasivos establecidos en el Reino Unido.

Un sujeto pasivo establecido en el Reino Unido que se acoja al régimen de miniventanilla única (MOSS, por sus siglas en inglés) para sus prestaciones, de empresa a cliente, de servicios de telecomunicaciones y servicios de radiodifusión y televisión o electrónicos a clientes en la UE tendrá que cambiar su identificación MOSS (véase el punto 1.3).

1.2.2. Asesoramiento a los sujetos pasivos a fin de que se preparen a una retirada sin el acuerdo correspondiente

Los sujetos pasivos establecidos en la UE deben tomar todas las medidas necesarias para cerciorarse de que pueden presentar todos los justificantes necesarios respecto de las prestaciones de servicios que hayan realizado en el Reino Unido, o recibido de él, en ambos casos antes de la fecha de retirada.

¹⁴ Véase la «Comunicación a las partes interesadas – Retirada del Reino Unido y normas de la UE en el ámbito aduanero y de la fiscalidad indirecta», publicada el 30 de enero de 2018.

¹⁵ Artículo 204 de la Directiva del IVA.

Los sujetos pasivos establecidos en el Reino Unido deberán examinar si se les aplicarán nuevas normas en materia de devengo respecto de sus prestaciones de servicios dentro del territorio de la UE tras la retirada del Reino Unido.

1.3. Presentación de las declaraciones del IVA por medio del sistema de miniventanilla única

1.3.1. El régimen de miniventanilla única de la UE

De conformidad con el artículo 58 de la Directiva del IVA, las prestaciones, de empresa a cliente, de servicios de telecomunicaciones y servicios de radiodifusión y televisión o electrónicos están sujetas al IVA en el Estado miembro de consumo.

Los artículos 358 a 369 *duodecies* de la Directiva del IVA establecen el marco jurídico para los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, servicios de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos en la UE – regímenes de miniventanilla única. La miniventanilla única permite al sujeto pasivo presentar una declaración del IVA de miniventanilla única para cada trimestre civil al Estado miembro de identificación. Dicho Estado miembro de identificación desglosa las declaraciones de IVA de miniventanilla única por Estado miembro de consumo y transmite los datos a los distintos Estados miembros de consumo.

La Directiva del IVA prevé un régimen de miniventanilla única para los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto del Estado miembro de consumo («régimen de miniventanilla única de la Unión»), y un sistema de miniventanilla única para los sujetos pasivos establecidos en un país tercero («régimen de miniventanilla única exterior a la Unión»).

1.3.2. Asesoramiento a los sujetos pasivos a fin de que se preparen a una retirada sin el acuerdo correspondiente¹⁶

a) Sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro de la UE-27 o en un tercer país, identificados a efectos de la miniventanilla única en la UE-27 y que presten, de empresa a cliente, servicios de telecomunicaciones, servicios de radiodifusión y televisión o electrónicos a clientes en el Reino Unido:

¹⁶ En el contexto de las negociaciones entre la Unión Europea y el Reino Unido sobre el acuerdo de retirada, la UE está procurando acordar con el Reino Unido soluciones respecto de las declaraciones del IVA presentadas con arreglo a las normas sobre la miniventanilla única. Véase, en particular, el texto más reciente del proyecto de acuerdo de retirada que acordaron los negociadores, disponible en la siguiente dirección: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/draft_agreement_coloured.pdf y en la «Declaración conjunta» de los negociadores de la UE y del Gobierno del Reino Unido, presentada el 19 de junio de 2018 (https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations/negotiating-documents-article-50-negotiations-united-kingdom_en).

Estos sujetos pasivos están obligados a pagar el IVA por los servicios prestados hasta el día anterior a la fecha de retirada (es decir, hasta el 29 de marzo de 2019 inclusive), de conformidad con la Directiva sobre el IVA. Para los servicios prestados en el Reino Unido antes de la fecha de retirada, el Reino Unido deberá seguir siendo considerado un Estado miembro de consumo. Así pues, las declaraciones de IVA de miniventanilla única para el primer trimestre civil de 2019 también deberán incluir los servicios prestados en el Reino Unido hasta la fecha de retirada, aunque los sujetos pasivos deban presentar esas declaraciones de IVA de miniventanilla única después de la fecha de retirada.

b) Sujetos pasivos identificados a efectos de la miniventanilla única en el Reino Unido y que presten, de empresa a cliente, servicios de telecomunicaciones, servicios de radiodifusión y televisión, o electrónicos a clientes en los Estados miembros de la UE-27:

Estos sujetos pasivos están obligados a pagar el IVA por los servicios con arreglo a lo dispuesto en la Directiva del IVA. A falta de un acuerdo de retirada, a fin de facilitar la presentación de declaraciones a los Estados miembros de la UE-27 para los servicios prestados desde el 1 de enero de 2019 hasta el día anterior a la fecha de retirada (es decir, hasta el 29 de marzo de 2019 inclusive), estos sujetos pasivos deberán adoptar las medidas siguientes:

- **Sujetos pasivos establecidos en un tercer país y que estén identificados en el Reino Unido a efectos de la miniventanilla única en el régimen de miniventanilla única exterior a la Unión:** Estos sujetos pasivos deberán trasladar su identificación a efectos de la miniventanilla única del Reino Unido a un Estado miembro de la UE-27. Un traslado rápido (incluso antes de que finalice el primer trimestre de 2019) puede facilitar las futuras correcciones de las declaraciones de miniventanilla única enviadas antes de la fecha de retirada¹⁷.
- **Sujetos pasivos establecidos en un tercer país con un establecimiento permanente en el Reino Unido y en al menos un Estado miembro de la UE-27:** Si estos sujetos pasivos han optado por la identificación para el **régimen de miniventanilla única de la Unión** en el Reino Unido y mantienen su establecimiento permanente en el Reino Unido, en principio han de atenerse a su decisión en el año civil de que se trate y en los dos años civiles posteriores (de conformidad con el artículo 369 *bis*, párrafo segundo, de la Directiva del IVA). Sin embargo, dado que no pueden seguir siendo identificados en el sistema de miniventanilla única de la Unión en el Reino Unido a

¹⁷ Dentro de la UE, las declaraciones de corrección pueden presentarse hasta tres años después del período impositivo de que se trate (artículo 61, apartado 2, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo).

partir de la fecha de retirada, deberán trasladar su identificación, a los fines del régimen de miniventanilla única de la Unión, del Reino Unido a un Estado miembro de la UE-27, con efectos a partir de la fecha de retirada¹⁸.

- **Sujetos pasivos que solo estén establecidos en el Reino Unido:** Si estos sujetos pasivos han optado por identificarse para la miniventanilla única de la Unión, mantienen su establecimiento permanente en el Reino Unido y desean seguir utilizando el sistema de miniventanilla única, deberán registrarse en el sistema de miniventanilla única exterior a la Unión en un Estado miembro de la UE-27 con efectos a partir de la fecha de retirada, de conformidad con el artículo 359 de la Directiva del IVA, ya que serán considerados sujetos pasivos no establecidos dentro de la UE a partir de la fecha de retirada.

Si, de acuerdo con las recomendaciones que figuran en el punto 1.3.2., los sujetos pasivos identificados en la actualidad para la miniventanilla única en el Reino Unido pasan a identificarse para la miniventanilla única en uno de los Estados miembros de la UE-27, podrán notificar sus operaciones de miniventanilla única correspondientes al primer trimestre de 2019 con clientes de la UE-27 en la primera declaración de IVA de miniventanilla única que presenten en un Estado miembro de la UE-27 en abril de 2019, de conformidad con el artículo 369 *septies* de la Directiva del IVA.

2. DEVOLUCIONES DEL IVA

2.1. Normas de la UE relativas a las devoluciones del IVA

La legislación de la UE sobre el IVA establece regímenes distintos para las devoluciones del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro en el que han pagado el IVA. Para ello ha de determinarse si el sujeto pasivo está establecido en la UE o en un tercer país.

a) Sujetos pasivos establecidos en la UE:

De conformidad con los artículos 170 y 171 de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro puedan solicitar a un Estado miembro en el que no estén establecidos la devolución del IVA abonado en él. Se aplicará el procedimiento siguiente:

- La solicitud de devolución deberá presentarse por vía electrónica al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de

¹⁸ El artículo 369 *bis*, párrafo segundo, de la Directiva del IVA establece que los sujetos pasivos han de atenerse a su decisión durante el año civil de que se trate y los dos años civiles posteriores. Así pues, si su decisión de identificarse para el sistema de miniventanilla única de la Unión en el Reino Unido fue adoptada antes de 2017, estos sujetos pasivos ya podrían trasladar su identificación para el sistema de miniventanilla única de la Unión a un Estado miembro de la UE-27, con efectos antes de la fecha de retirada.

septiembre del año siguiente al período de devolución (artículo 15 de la Directiva 2008/9/CE).

- El Estado miembro de establecimiento deberá remitir la solicitud de devolución al Estado miembro de devolución en un plazo de quince días (artículo 48, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo¹⁹).
- El Estado miembro de devolución deberá adoptar una decisión sobre la solicitud de devolución en un plazo de cuatro meses (artículo 19, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE); si se aprueba la solicitud de devolución, esta deberá abonarse en un plazo de cuatro meses + diez días laborables (artículo 22 de la Directiva 2008/9/CE); estos plazos pueden prorrogarse si el Estado miembro de devolución solicita información adicional (artículo 21 de la Directiva 2008/9/CE).

b) Sujetos pasivos establecidos fuera de la UE:

Con arreglo a la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad²⁰ (en lo sucesivo, «13.ª Directiva del IVA»), las devoluciones del IVA por los Estados miembros a los sujetos pasivos establecidos fuera de la UE están sujetas a las condiciones siguientes:

- La solicitud deberá presentarse directamente al Estado miembro en el que se solicite la devolución, de conformidad con las modalidades fijadas por dicho Estado miembro (artículo 3, apartado 1, de la 13.ª Directiva del IVA);
- La devolución del IVA puede estar sujeta a una condición de reciprocidad (solo se autorizará si el tercer país también concede la devolución del IVA a los sujetos pasivos establecidos en el Estado miembro de que se trate (artículo 2, apartado 2, de la 13.ª Directiva del IVA).
- Cada Estado miembro podrá exigir que el sujeto pasivo establecido en un tercer país designe un representante fiscal a fin de obtener la devolución del IVA (artículo 2, apartado 3, de la 13.ª Directiva del IVA).

¹⁹ Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 268 de 12.10.2010, p. 1).

²⁰ DO L 326 de 21.11.1986, p. 40.

2.2. Asesoramiento a los sujetos pasivos a fin de que se preparen a una retirada sin el acuerdo correspondiente²¹

a) Sujetos pasivos establecidos en la UE-27 que soliciten devoluciones al Reino Unido:

Tendrán derecho a una devolución del Reino Unido para el período que finaliza el día anterior a la fecha de retirada (es decir, hasta el 29 de marzo de 2019 inclusive). En la actualidad no hay certeza sobre el futuro régimen británico para las devoluciones del IVA a sujetos pasivos establecidos fuera del Reino Unido. Por consiguiente, los sujetos pasivos establecidos en la UE-27 deberían estudiar la posibilidad de solicitar devoluciones al Reino Unido mientras este siga siendo un Estado miembro, y siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la Directiva del IVA y en la Directiva 2008/9/CE.

b) Sujetos pasivos establecidos en el Reino Unido que soliciten devoluciones a un Estado miembro de UE-27:

A partir de la fecha de retirada, sus solicitudes de devolución a los Estados miembros de la UE-27 deberán ajustarse a las normas de procedimiento de la UE aplicables a los sujetos pasivos establecidos fuera de la UE (véase más arriba).

El sitio web de la Comisión sobre fiscalidad y unión aduanera (https://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en) ofrece información general sobre las consecuencias de la posible retirada en el ámbito del IVA. Esas páginas se actualizarán con información adicional, si procede.

Comisión Europea
Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera

²¹ En el contexto de las negociaciones entre la Unión Europea y el Reino Unido sobre el acuerdo de retirada, la UE está procurando acordar soluciones con el Reino Unido para garantizar la devolución del IVA relacionado con operaciones efectuadas antes del final del período transitorio en situaciones en que la solicitud de devolución no pueda ser presentada por el sujeto pasivo o por su Estado de residencia antes de que finalice el período transitorio. Véase, en particular, el texto más reciente del proyecto de acuerdo de retirada que acordaron los negociadores, disponible en la siguiente dirección: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/draft_agreement_coloured.pdf y en la «Declaración conjunta» de los negociadores de la UE y del Gobierno del Reino Unido, presentada el 19 de junio de 2018 (https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations/negotiating-documents-article-50-negotiations-united-kingdom_en).