

**TRIBUTACIÓN**

**EL IVA EN LAS OPERACIONES  
INTRACOMUNITARIAS**

**Núm.  
47/2001**

**FERNANDO JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

**E**L Acta Única Europea y la creación del Mercado Interior supusieron la aparición en el derecho positivo fiscal español de las operaciones intracomunitarias. El presente artículo analiza el tratamiento de los distintos tipos de operaciones intracomunitarias en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin olvidar los aspectos formales del mismo, a menudo olvidados o dejados de lado por los contribuyentes, y cuyo incumplimiento acarrea graves consecuencias financieras.

---

## Sumario:

---

- I. Definición, antecedentes y origen.
- II. El régimen transitorio.
- III. Esquema de las operaciones intracomunitarias.
- IV. Normativa reguladora.
- V. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
  1. Definición de adquisición intracomunitaria.
  2. Hecho imponible.
  3. Supuestos de no sujeción.
  4. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias.
  5. Exenciones.
  6. Lugar de realización del hecho imponible.
  7. Devengo.
  8. Base imponible y tipo impositivo.
  9. Sujeto pasivo.
- VI. Operaciones triangulares.
- VII. Entregas intracomunitarias de bienes.
  1. Definición de entrega intracomunitaria.

2. Operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias.
3. Exenciones.

VIII. El transporte intracomunitario.

1. Lugar de realización del hecho imponible.
2. Sujeto pasivo.

IX. Los regímenes particulares.

1. Régimen de viajeros intracomunitarios.
2. Régimen de las personas en régimen especial (PRES).
3. Régimen de ventas a distancia.
4. Régimen de medios de transporte nuevos.

X. Deducciones.

XI. Liquidación de las operaciones intracomunitarias.

XII. Obligaciones formales.

1. Obligaciones de facturación.
  - 1.1. El número de operador intracomunitario.
2. Obligaciones contables.
  - 2.1. Libros oficiales de contabilidad.
  - 2.2. Libros registro de IVA.

3. Obligaciones de información.

3.1. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

3.2. Declaración estadística del comercio intracomunitario (INTRASTAT).

3.3. El sistema de intercambio de información de IVA.

XIII. Conclusión.

## I. DEFINICIÓN, ANTECEDENTES Y ORIGEN

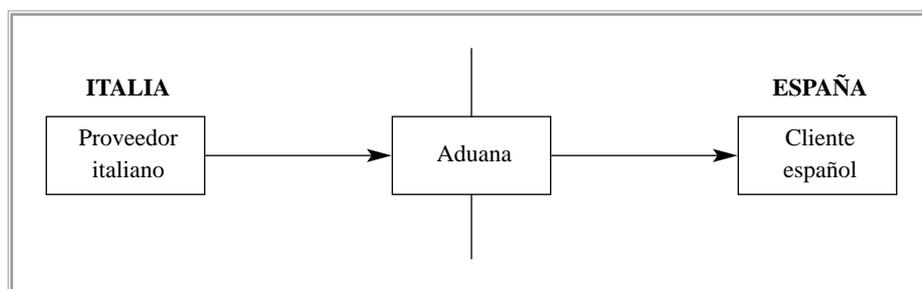
Las operaciones intracomunitarias pueden definirse, de una manera genérica, como aquellas que se realizan entre sujetos pasivos del IVA situados en los distintos Estados miembros de la Unión Europea.

La figura de las operaciones intracomunitarias es relativamente reciente. No aparecen en la normativa del IVA hasta el 1 de enero de 1993 con la entrada en vigor del Mercado interior, consecuencia a su vez del Acta Única Europea.

Con anterioridad al día 1 de enero de 1993 cuando un empresario o profesional, en definitiva un sujeto pasivo de IVA, hacía adquisiciones de bienes en algún Estado miembro de la Unión Europea, la mercancía, al llegar a España, quedaba retenida en la aduana donde era, o podía ser, objeto de examen físico por parte de los funcionarios de ésta, además de pagar los impuestos correspondientes, fundamentalmente el IVA y, en su caso, los Impuestos Especiales (IIEE). En cuanto a los derechos arancelarios, hay que recordar que al tratarse de un Mercado Común, se había producido el desarme arancelario entre los países miembros de la Unión y por tanto la entrada de mercancías en territorio español no producía el devengo de ningún impuesto arancelario.

Una vez verificados estos trámites la mercancía viajaba hasta el destino definitivo en la empresa que hubiera realizado la adquisición; y lo mismo sucedía, sólo que a la inversa, en el supuesto de mercancías con origen en España y que se entregaban en cualquier país comunitario.

**Ejemplo.** Suponiendo la compra de una mercancía en Italia por parte de un empresario español el esquema gráfico de la operación antes del 1 de enero de 1993 sería el siguiente:



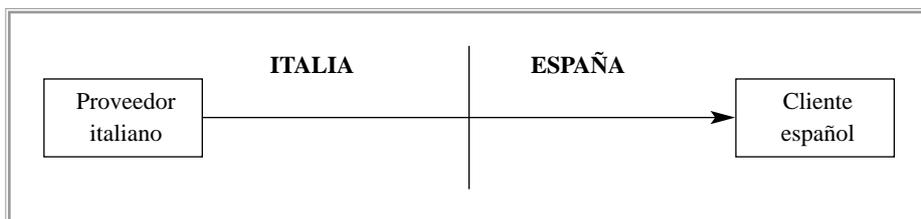
La adquisición y la entrega eran consideradas a efectos del IVA como importación y exportación, respectivamente, igual que si se tratara de mercancías provenientes de terceros países no comunitarios.

La entrada en vigor del **Mercado interior** el día 1 de enero de 1993 supuso entre otras consecuencias:

- La abolición de las fronteras fiscales entre los países miembros de la Unión Europea, y
- La desaparición de los controles en frontera.

Es decir, que desde esa fecha, la mercancía viaja directamente desde el país de origen hasta el local de la empresa que hubiera realizado la adquisición, sin ser detenida en ninguna aduana ni para el pago de impuestos ni para el control físico de la mercancía.

**Ejemplo.** La representación gráfica de la operación descrita en el ejemplo anterior, después de 1 de enero de 1993 y a la vista de la desaparición de las fronteras, sería la siguiente:



El objetivo último perseguido era considerar las operaciones intracomunitarias en un plano de igualdad con las operaciones realizadas en el interior de cada Estado miembro, de forma que realmente existiera un Mercado único interior y, además, se pretendía aplicar el **principio de tributación en origen**, según el cual el IVA se repercute «en origen» al adquirente, quien se deduce «en destino» las cuotas soportadas, según el mecanismo normal del impuesto.

**Ejemplo.** En el supuesto de una empresa española que adquiriese mercancías, por ejemplo, en Berlín, la empresa alemana giraría a la empresa española el IVA correspondiente, en este caso el IVA alemán (con su tipo de gravamen correspondiente, que podría ser diferente del tipo de gravamen español), y la empresa española después se deduciría al liquidar el IVA en España las cuotas pagadas en Alemania. De esta forma se cumplirían los dos objetivos que perseguía la reforma:

- Que realmente existiera un auténtico Mercado único interior, ya que a la empresa española le sería indiferente, desde el punto de vista fiscal, adquirir las mercancías en Berlín o en Albacete.
- Que se aplique el principio de tributación en origen, puesto que la empresa soporta en este caso el IVA alemán y luego se lo deduce en España al presentar su declaración.

## II. EL RÉGIMEN TRANSITORIO

La situación descrita en el apartado anterior no dejaba de ser el objetivo último a conseguir, una situación ideal. Sin embargo, la realidad con que se enfrentaron las distintas Administraciones fiscales era que, aunque ya se habían armonizado conceptos tan fundamentales como el de base imponible, existían diferencias importantes en dos aspectos:

1. Un amplio abanico de tipos de gravamen aplicables en los distintos Estados miembros, a pesar de que también en esta materia se habían aprobado normativas armonizadoras.

En este sentido la Directiva 92/77 armonizó los tipos impositivos sobre la base de las siguientes premisas:

- a) Los Estados miembros podrán aplicar un **tipo general igual o superior al 15%** y **uno o dos tipos reducidos iguales o superiores al 5%**.
- b) Se reconocen los derechos adquiridos a favor de los Estados miembros que vinieran aplicando el tipo 0 o inferior al reducido.

Tipos impositivos aplicados en los distintos Estados de la Unión:

ESTADO	TIPO GENERAL	TIPO REDUCIDO
Alemania .....	<b>15%</b>	7%
Austria .....	20%	10-12%
Bélgica .....	21%	<b>0</b> -1-6-12%
Dinamarca .....	<b>25%</b>	<b>0%</b>
España .....	16%	4-7%
Finlandia .....	22%	0,6-12- <b>17%</b>
Francia .....	20,6%	2,1-5,5%
Gran Bretaña .....	17,5%	0,5-8%
Grecia .....	18%	4-8%
Holanda .....	17,55%	6%
Irlanda .....	21%	<b>0</b> -12,5%
Italia .....	20%	4-10%
Luxemburgo .....	15%	3-6-12%
Portugal .....	17%	5-12%
Suecia .....	<b>25%</b>	0,6-12%

Como puede verse el abanico de los distintos tipos impositivos es impresionante. El tipo general oscila entre el 15% mínimo de Alemania y el 25% máximo de Dinamarca y Suecia, y entre ambos valores la dispersión es total (15-16-17-17,5-17,55-18-20-20,6-21-22-25), es decir, 11 tipos diferentes para 15 países. Y lo mismo sucede con el tipo reducido. El abanico oscila entre el 0% de Dinamarca y algunos tipos de Bélgica e Irlanda, y el 17% de Finlandia. También entre ambos valores la dispersión es muy elevada (0-0,5-0,6-1-2,1-3-4-5-6-7-8-10-12-12,5-17), siendo 15 el número de tipos diferentes.

2. La necesidad de establecer un mecanismo de compensación entre los distintos países que permita resarcirse a aquellas Administraciones fiscales que admiten como cuotas deducibles cantidades que han sido repercutidas e ingresadas en otros países.

**Ejemplo.** Supongamos dos empresas españolas que realizan ambas una adquisición de mercancías por importe de 100.000 euros. La primera de ellas, «Uno, S.A.», adquiere las mercancías a una empresa española situada en Almería, mientras que la otra, «Dos, S.A.» las adquiere a una empresa situada en Suecia. «Uno, S.A.» pagará, además de los 100.000 euros, 16.000 euros en concepto de IVA (16% tipo general en España), que su proveedor almeriense ingresará en la Delegación de la AEAT de Almería, mientras que a «Dos, S.A.» le repercuten un IVA a tipo general del 25% (tipo general en Suecia), lo que significa que paga al proveedor sueco 25.000 euros, que éste a su vez ingresa en la Hacienda Pública sueca y que la Hacienda Pública española tendrá que admitir como cuotas deducibles aunque ella no haya recibido ni un euro de esa cantidad. Es por ello que se hace necesario un mecanismo de compensación entre países que permita determinar qué parte de los 25.000 euros cobrados por la Hacienda sueca se quedan allí y qué parte se transfiere a la Hacienda española.

Todo lo anterior hizo aconsejable la introducción de un **régimen transitorio**, que originalmente debería durar 4 años (hasta el 31 de diciembre de 1996), pero que ha sido prorrogado convirtiéndose en el régimen general de tratamiento de las operaciones intracomunitarias. En el mismo se reconoce la supresión de las fronteras fiscales, pero se mantiene **el principio de tributación en destino** con carácter general.

El régimen transitorio se articula sobre cuatro puntos fundamentales:

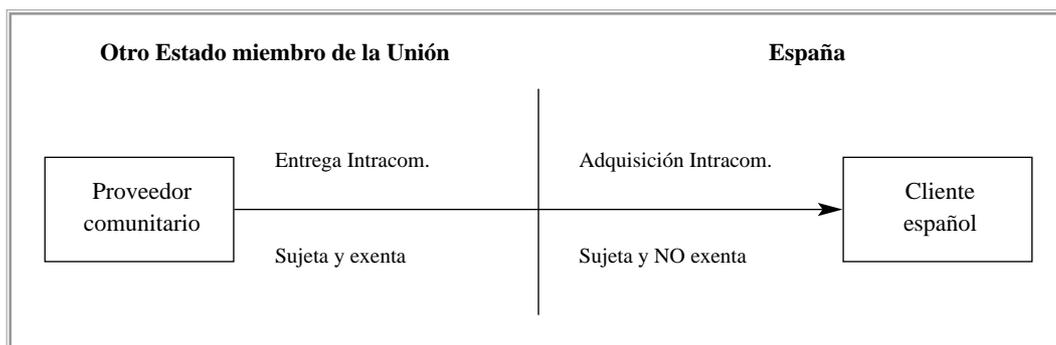
- 1.º La creación de un hecho imponible nuevo: **las adquisiciones intracomunitarias**.
- 2.º La exención de las entregas intracomunitarias de bienes.
- 3.º Los regímenes particulares.
- 4.º El establecimiento de nuevas obligaciones formales.

### III. ESQUEMA DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

El régimen transitorio configura un sistema de funcionamiento de las operaciones intracomunitarias cuya base fundamental está constituida por los conceptos de adquisición y entrega intracomunitaria.

Según dicho sistema, con carácter general, toda compra de mercancías en cualquier país comunitario produce una entrega intracomunitaria de bienes en el país de origen, que se declara sujeta y exenta, con exención plena, es decir, con derecho a la deducción de todas las cuotas soportadas en la adquisición o producción de los bienes entregados (igual que las exportaciones). Por su parte, en el país de destino la introducción de las mercancías se considera una adquisición intracomunitaria de bienes que se declara sujeta y no exenta.

Gráficamente el esquema de las operaciones intracomunitarias puede resumirse de la siguiente forma:



### IV. NORMATIVA REGULADORA

Dentro de la normativa básica reguladora de las operaciones intracomunitarias, hay que diferenciar por un lado la normativa comunitaria integrada por:

- Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario.
- Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos.
- Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias.

Y por otro lado la normativa interior española, constituida por:

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.
- Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura.
- Real Decreto 338/1990, por el que se regula la composición y forma de utilización del NIF.
- Real Decreto 1041/1990, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios y profesionales.

## V. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

### 1. Definición de adquisición intracomunitaria.

El artículo 15 de la Ley del IVA define las adquisiciones intracomunitarias en términos muy semejantes a como lo hace el artículo 8 para las entregas interiores de bienes. Así, una adquisición intracomunitaria es «la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores».

La definición legal nos permite determinar cuáles son las características de las adquisiciones intracomunitarias, de forma que en aquellas operaciones donde no se den **todas y cada una** de estas características no podremos decir que existe una adquisición intracomunitaria:

- Ha de tratarse de una adquisición de bienes corporales (de ahí la expresión «obtención del poder de disposición»), por lo que quedan excluidas las prestaciones de servicios.

**Ejemplo.** Un empresario español contrata un estudio de arquitectos belga para que lleven a cabo la dirección técnica de una obra en España.

Como lo que se ha contratado no es una entrega de bienes, sino una prestación de servicios (la dirección técnica de la obra), no estamos ante un supuesto de adquisición intracomunitaria por mucho que quien vaya a prestar el servicio sea una empresa situada en otro Estado miembro.

- Es necesario que los bienes sean transportados de un Estado miembro a otro Estado miembro, por lo que el transporte intracomunitario (que se define como «aquel transporte que se inicia en un Estado miembro y finaliza en otro Estado miembro diferente», y que se verá con más detalle en el apartado VIII de este artículo) es un requisito esencial y no hay adquisición intracomunitaria si los bienes no salen del Estado miembro.

**Ejemplo.** Empresa española que adquiere a una empresa francesa en París unas mercancías y le pide al proveedor francés que le entregue las mercancías en Nantes, donde la empresa española procede a venderlas a un cliente francés.

Aunque la empresa española ha realizado una operación con una empresa francesa, no ha existido una adquisición intracomunitaria por la empresa española ya que las mercancías no han salido de Francia y no ha existido transporte intracomunitario. Lo que se ha producido es una adquisición interior en Francia, que estará gravada por el IVA francés.

- Dado que es esencial el transporte, los bienes nunca podrán ser inmuebles sino muebles.

**Ejemplo.** Una empresa española adquiere un inmueble en Holanda a un promotor local. Al no existir transporte intracomunitario no puede entenderse que exista una adquisición intracomunitaria de bienes, lo que se está produciendo es una operación interior en Holanda.

- Es indiferente quién realice el transporte, el adquirente, el transmitente o un tercero que actúe en nombre y por cuenta del adquirente o del transmitente, y que recibe el nombre de transportista. En todos los casos, si una mercancía sale de un Estado miembro y entra en otro, hay una adquisición intracomunitaria.

## 2. Hecho imponible.

El artículo 13 de la Ley del IVA configura el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias, según el cual se consideran sujetas al impuesto:

1. Las adquisiciones intracomunitarias efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales (es decir, como empresarios o profesionales), cuando el transmitente sea un empresario o profesional.
2. Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos cualquiera que sea el destinatario y cualquiera que sea la condición del transmitente.

Por tanto, a las características descritas en el apartado anterior y que tipifican la figura de las adquisiciones intracomunitarias, habremos de añadirle dos más:

- Que la operación se efectúe a título oneroso, y
- Que la operación se efectúe entre empresarios o profesionales, es decir, entre sujetos pasivos del impuesto.

**Ejemplo.** Un particular, no empresario ni profesional, adquiere un equipo de alta fidelidad en Londres y posteriormente lo introduce en España. No está realizando una adquisición intracomunitaria ya que no es empresario ni profesional y por tanto lo que está realizando es una adquisición interior en Gran Bretaña sujeta al IVA británico.

Y lo mismo sucede cuando se trata de un empresario o profesional español que acude a Austria y adquiere de una persona que no sea empresario o profesional unas mercancías para posteriormente remitirlas a España. No existe adquisición intracomunitaria ya que el transmitente no es empresario ni profesional; lo que existirá es una operación interior en Austria, sujeta, en su caso, a los impuestos indirectos austríacos (no al IVA de Austria, ya que el IVA grava el tráfico empresarial y estaríamos ante una compraventa realizada por entre particulares).

No obstante existen excepciones ya que algunas personas que no sean empresarios o profesionales pueden realizar adquisiciones intracomunitarias. Es el caso de las personas jurídicas no empresarios ni profesionales (p. ej.: entidades públicas como Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, etc., actuando en ejercicio de su función pública).

Y lo mismo sucede en el caso de adquisición de medios de transporte nuevos (que se definen en el epígrafe IX.4 de este artículo), existe adquisición intracomunitaria aunque el adquirente y/o el transmitente no sea empresario o profesional.

Pero no todas las transmisiones de bienes constituyen adquisiciones intracomunitarias. Quedan excluidas de tal concepto y por tanto, según el artículo 13 de la Ley del IVA, **no son adquisiciones intracomunitarias de bienes** aquellas cuyo objeto sean:

- Bienes transmitidos por empresarios que gocen del régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro desde el que se inicia el transporte de los mismos.

Para dar igual tratamiento a las entregas con franquicia en el interior que en el tráfico comunitario. En el régimen de franquicia el sujeto pasivo no puede deducir las cuotas soportadas ni puede repercutir el impuesto en sus operaciones. Por tanto, si los adquirentes en el interior no pueden soportar el impuesto formalmente, los adquirentes intracomunitarios tampoco deben soportarlo. En el caso español un régimen de franquicia sería el régimen especial del recargo de equivalencia.

- Bienes cuya entrega en el Estado miembro de origen haya tributado por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

En el tráfico intracomunitario la compraventa de estos objetos tributa en origen, no en destino, por lo que se considera siempre una entrega interior en el Estado miembro de origen.

- Bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje en destino, siempre y cuando la instalación y montaje supere el 15% de la contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados (art. 68.dos.2.º).

Se considera que al superar la instalación y montaje en destino el 15% de la contraprestación de los bienes instalados, la operación se entiende realizada en destino.

**Ejemplo.** Una empresa española dedicada al alojamiento en refugios de montaña contrata con un proveedor sueco la adquisición de unas cabañas prefabricadas por importe de 1.000.000 de euros. En el contrato se incluye también la instalación y montaje de las cabañas por parte de la empresa sueca, quien facturará adicionalmente 300.000 euros por este motivo.

La Ley del IVA considera que al superar los gastos de montaje el 15% del importe de las cabañas la operación no puede calificarse como adquisición intracomunitaria, sino como una operación interior en España.

- Bienes que sean objeto de entregas en el régimen de ventas a distancia.

El régimen de ventas a distancia, que es uno de los regímenes particulares previstos en el régimen transitorio y es objeto de estudio en el epígrafe IX.3 de este artículo, permite a determinadas personas adquirir bienes a través de catálogos y publicaciones con tributación en origen, por lo que es totalmente incompatible con el régimen de adquisiciones intracomunitarias que persigue la tributación en destino, en cuyo caso las entregas se entienden producidas en España.

- Bienes sujetos a los IIIEE cuando:
  - El transporte sea por cuenta del vendedor, y
  - El adquirente sea:
    - Un particular, es decir, que no sea empresario ni profesional, o
    - Una persona cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al IVA (el art. 14 de la Ley define los supuestos de no sujeción que son objeto de estudio en el epígrafe V.3 de este artículo).

En este supuesto, como en los dos casos anteriores, la entrega se entiende realizada en España y por lo tanto no hay adquisición intracomunitaria.

- Bienes cuya entrega estuvo exenta en el Estado miembro de origen por aplicación de los criterios aplicables a las operaciones asimiladas a las exportaciones.

Al considerarse en el Estado miembro de origen como una operación de exportación y no como una entrega intracomunitaria, en el Estado miembro de destino, no puede considerarse nunca como una adquisición intracomunitaria, puesto que para que exista una adquisición intracomunitaria ya hemos visto en el epígrafe III que, como regla general, debe existir previamente una entrega intracomunitaria. Todo lo más podría considerarse como una operación asimilada a la importación.

### 3. Supuestos de no sujeción.

Además de estos supuestos en los que según la Ley del IVA no existe adquisición intracomunitaria, el artículo 14 establece determinados supuestos de **no sujeción** de las adquisiciones intracomunitarias, que por lo tanto tributan en origen, en el Estado miembro en cuestión, cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por las siguientes personas:

- 1.º Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- 2.º Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.
- 3.º Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Todas ellas constituyen lo que se conoce como «Personas en régimen especial (PERS)», que están sometidas a uno de los regímenes particulares, que se analiza en el epígrafe IX.2 de este artículo.

Además del requisito subjetivo exigido por el artículo 14.uno de la Ley de IVA, el artículo 14.dos del mismo cuerpo legal establece un límite objetivo según el cual la no sujeción se aplica sólo respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando el importe total, excluido el impuesto devengado en los otros Estados miembros, no haya alcanzado en el año natural precedente el equivalente en pesetas a 10.000 euros.

### 4. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias.

Hay determinadas operaciones que no son consideradas en el Estado miembro de origen como entregas intracomunitarias y por lo tanto no podrían ser consideradas como adquisiciones intracomunitarias en el Estado miembro de destino. Para evitar que estas operaciones queden sin gravar la Ley del IVA crea la categoría de «operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias», que según el artículo 16 de la Ley del IVA son:

- La afectación de bienes, entendiéndose por tal la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario o profesional, o por su cuenta, desde otro Estado miembro donde el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por ese mismo empresario o profesional en el desarrollo de su actividad, realizada en dicho Estado miembro.

**Ejemplo.** Empresario español que adquiere en Italia un mobiliario para su tienda de ropa en Milán y que después decide destinar dicho mobiliario a su tienda de Barcelona. En sentido estricto no existiría una adquisición intracomunitaria, ya que no hay una transferencia de los bienes de un sujeto pasivo a otro, puesto que ambas tiendas son propiedad de un mismo sujeto pasivo, sin embargo, para darle el mismo tratamiento que si hubiera destinado el mobiliario desde el principio a la tienda de Barcelona, se asimila la operación a una adquisición intracomunitaria.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes recogidas en el artículo 9.3.º de la Ley del IVA donde se establece que quedan excluidas del concepto de transferencias sujetas una serie de transferencias de bienes siempre que se utilicen para la realización de ciertas operaciones, que se analizan con más detalle en el epígrafe VII.2.

Aquellas operaciones que no se consideran transferencia de bienes en origen (operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias) tampoco pueden considerarse afectaciones de bienes en destino (operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias).

- La afectación en el territorio de aplicación del impuesto de bienes destinados al uso de las fuerzas de los Estados miembros de la OTAN y del personal civil que les acompaña, cuando dichos bienes no han sido adquiridos en las condiciones normales de tributación en la Comunidad Europea y no pudieran aplicarse las exenciones establecidas para su importación si procediesen de terceros países.

Se trata de bienes adquiridos con exención en un Estado miembro, que después se remiten a España, donde son una adquisición intracomunitaria sujeta que, no obstante, goza de exención si la legislación española reconoce también el beneficio fiscal a dichas adquisiciones.

- Cualquier otra adquisición que de haberse realizado en el territorio de aplicación del impuesto por un empresario o profesional sería calificada como entrega de bienes.

Es una cláusula de salvaguarda para aquellas operaciones que no pueden considerarse como adquisición intracomunitaria ni como asimiladas, porque la legislación de origen no las califica como entregas o asimiladas y que por tanto no podrían gravarse como operaciones intracomunitarias, pero que, sin embargo, el legislador español quiere que se graven. Su entrada en el territorio de aplicación constituye una adquisición intracomunitaria sujeta, aunque en origen no se consideren operaciones intracomunitarias ni asimiladas.

## 5. Exenciones.

Aunque el mecanismo de las operaciones intracomunitarias se basa en una entrega en origen (generalmente exenta) y en una adquisición en destino (generalmente sujeta), determinadas adquisiciones intracomunitarias de bienes están exentas del impuesto aunque también lo esté la correspondiente entrega en origen. Estas exenciones vienen justificadas por razones de neutralidad del impuesto. Según el artículo 26 de la Ley del IVA están exentas las siguientes operaciones:

- a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado no sujeta o exenta.

Se concede así a las adquisiciones intracomunitarias el mismo trato fiscal que a las operaciones internas, lo que constituye una de las bases del Mercado interior.

Entre las operaciones interiores no sujetas o exentas se incluyen:

- Las operaciones no sujetas del artículo 7.
- Las exenciones interiores del artículo 20.
- Las operaciones asimiladas a las exportaciones del artículo 22.
- Las entregas exentas a zonas francas, depósitos fiscales y otros depósitos del artículo 23.
- Los regímenes aduaneros y fiscales suspensivos del artículo 24.

- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado exenta del impuesto.

Por igual motivo que en el apartado anterior, se trata de no hacer de peor condición a las adquisiciones intracomunitarias que a las importaciones procedentes de países que no pertenezcan a la Unión.

- c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las que se atribuya al adquirente, en virtud del artículo 119 de la Ley del IVA, el derecho a la devolución total del impuesto devengado.

El artículo 119 define a aquellos empresarios o profesionales no establecidos que pueden solicitar la devolución del IVA, que hayan satisfecho o les haya sido repercutido. Esta exención pretende evitar que una operación intracomunitaria realizada por un empresario o profesional no establecido quede gravada por el IVA, ya que en base al artículo 119 habría que devolverle después el IVA.

- d) Las adquisiciones intracomunitarias de materiales de recuperación, definidos según el artículo 20.uno.27 de la Ley del IVA, cuando los empresarios que las realicen apliquen a las entregas de estos bienes la exención prevista en dicho artículo.

La exención en las entregas de materiales de recuperación (definidos como desperdicios o desechos de hierro y acero, metales no férricos y papel, cartón o vidrio) es aplicable desde el 1 de enero de 1998, aunque es renunciable con los requisitos exigidos en el artículo 8 bis del Reglamento del IVA.

- e) Las adquisiciones intracomunitarias que formen parte de una operación triangular (que son objeto de desarrollo en el epígrafe VI de este artículo).

## 6. Lugar de realización del hecho imponible.

El artículo 71 de la Ley del IVA establece normas específicas de localización para el supuesto de las adquisiciones intracomunitarias.

El apartado uno del mismo establece como **regla general** que las adquisiciones intracomunitarias se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando éste sea el lugar de llegada de la expedición o transporte. A estos efectos el contrato de transporte es un medio de prueba fundamental toda vez que en el mismo se indica el lugar en que habrá de hacerse la entrega al destinatario.

Por otro lado, el apartado segundo del mismo artículo 71 incorpora una **regla especial**, que actúa como cláusula de salvaguarda para evitar fraudes, según la cual cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte no sea el territorio de aplicación del impuesto, pero el adquirente haya comunicado al proveedor un número de identificación fiscal a efectos del IVA (conocido también como NIF/IVA o número de operador intracomunitario –NOI–) atribuido por la Administración española, la adquisición intracomunitaria se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto salvo que el adquirente pueda acreditar ante la Administración española el gravamen de la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino (normalmente a través de la declaración tributaria en la que se han incluido las adquisiciones intracomunitarias en cuestión).

**Ejemplo.** Un empresario español realiza una adquisición intracomunitaria procedente de Holanda y comunica a su proveedor un NIF español pero le pide que entregue la mercancía en Portugal. Sin esta cláusula de salvaguarda la operación, de acuerdo con el artículo 71.uno, estaría localizada en Portugal ya que España no es el lugar de llegada de la expedición o transporte, y a su vez las autoridades fiscales portuguesas no tendrían información de la operación (y por tanto no podrían controlarla) porque el NIF que ha dado el adquirente es español. El resultado final es que la operación tendría muchas posibilidades de no ser sometida a gravamen en ninguno de los dos Estados. Con la aplicación de la cláusula de salvaguarda la operación se localiza en España, salvo que el adquirente justifique que la ha declarado en Portugal.

## 7. Devengo.

En materia de devengo se aplican las mismas reglas que en relación con las entregas interiores, por tanto el devengo se produce cuando se ponen los bienes a disposición del adquirente (art. 76 en relación con el art. 75.uno.1.º de la Ley del IVA). La única especialidad es que no resulta de aplicación la regla especial de los pagos anticipados de forma que los anticipos entregados a cuenta de adquisiciones intracomunitarias no generan el devengo del impuesto.

**Ejemplo.** Las Sociedades Anónimas «Alfa» y «Beta» deciden adquirir una maquinaria que cuesta 60.000 euros. «Alfa» ha contratado la compra con un proveedor español con quien pacta la entrega de un anticipo de 3.480 euros, mientras que «Beta» encarga la adquisición a un proveedor belga con quien pacta también un anticipo por el mismo importe.

De acuerdo con los artículos 75 y 76 arriba comentados, la Sociedad «Alfa» habría pagado 3.000 euros en concepto de anticipo propiamente dicho y 480 euros (16% s/3.000) en concepto de IVA soportado y la deuda pendiente con el proveedor sería de 57.000 euros en concepto de precio de la máquina y 9.120 euros en concepto de IVA.

Por su parte la Sociedad «Beta» habría pagado los 3.480 euros en concepto de anticipo del precio y, por tanto, la deuda pendiente con el proveedor sería de 56.520 euros, y sólo cuando recibiera la máquina tendría que autorrepercutir y soportar el IVA de la operación (según el procedimiento descrito en el epígrafe XI).

Para el caso de la afectación de bienes, descrita en el epígrafe V.4, y consideradas como operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias, el devengo se produce en el momento en que se inicie la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

Dado que en este caso no existe una puesta a disposición del adquirente, se pretende con ello que coincida el devengo de la entrega en origen y el de la adquisición en destino.

## 8. Base imponible y tipo impositivo.

Respecto a la base imponible, el artículo 82 de la Ley del IVA establece una remisión a las reglas generales de las entregas interiores, de forma que la base imponible estará constituida por el **«importe total de la contraprestación»**, incluyéndose y excluyéndose de ella los mismos conceptos que en las entregas interiores.

Así, de acuerdo con el artículo 78.dos, se incluyen en el concepto de contraprestación:

- Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros y primas por prestaciones anticipadas.
- Las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
- Los tributos y gravámenes de cualquier clase, excepto el IVA.
- Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas (arras).
- Los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución.
- El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

Por otro lado, NO se incluyen en la base imponible:

- Las indemnizaciones.
- Los descuentos y bonificaciones.
- Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente (suplidos).

Además de la regla general, la Ley del IVA establece tres reglas especiales relativas a determinadas adquisiciones intracomunitarias, así:

1. En la afectación de bienes (operación asimilada a las adquisiciones intracomunitarias), donde no hay contraprestación, la base imponible se determina de acuerdo con las reglas previstas para el autoconsumo de bienes.

Estas reglas son las siguientes, según el artículo 79.tres:

- **Si los bienes no se han sometido a procesos de transformación**, la base imponible es la fijada en la operación en la que se adquirieron.
  - **Si son bienes importados**, la base imponible es la fijada en la liquidación del impuesto a la importación.
  - **Si han sido sometidos a procesos de elaboración**, la base imponible es el coste de los bienes o servicios utilizados, incluidos los gastos de personal.
  - **Si el valor de los bienes hubiese experimentado alteraciones** (obsolescencia, revalorización, etc.), la base imponible es el valor de los bienes en el momento de la entrega.
2. Cuando se obtenga la devolución de los IIIEE en el Estado miembro de origen del transporte, se procederá a la regularización mediante la expedición de un nuevo documento equivalente a la factura por el que se reduzca la base imponible.

La reducción de la base imponible y de la cuota devengada se declara en el período en que se emitió el documento rectificativo, salvo que ya haya sido objeto de deducción en su totalidad, en cuyo caso no procede regularizar los datos declarados. La modificación de la base imponible no implica la modificación de los datos declarados en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias cuyo transporte finalice en otro Estado miembro distinto de España, pero estén sujetos al IVA español (por haber comunicado el adquirente al proveedor un NIF/IVA español y no haber podido acreditar el adquirente ante la Administración española el gravamen de la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino), la base imponible será la de la adquisición intracomunitaria que no fue gravada en el Estado miembro de destino.

En cuanto a los tipos impositivos aplicables a las adquisiciones intracomunitarias son los mismos que para las entregas de bienes interiores, es decir:

- Tipo general del 16%.
- Tipo reducido del 7%.
- Tipo superreducido del 4%.

### 9. Sujeto pasivo.

Según el artículo 85 de la Ley del IVA, es la persona que realice las adquisiciones intracomunitarias, es decir:

- El destinatario de los bienes que hayan llegado al territorio de aplicación del impuesto, o
- Quien haya facilitado un NIF/IVA español, aunque los bienes no hayan llegado a España, siempre que en este caso no pueda acreditar el gravamen de la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino.

Hay que recordar que en este segundo caso, según las reglas de localización del hecho imponible, la adquisición intracomunitaria se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto salvo que se justifique el gravamen en el Estado de destino de las mercancías.

## VI. OPERACIONES TRIANGULARES

Con este nombre se conoce a aquellas operaciones intracomunitarias en las que intervienen, al menos, operadores de tres países y tienen una regulación especial que persigue una aplicación más sencilla del impuesto.

En las operaciones triangulares intervienen:

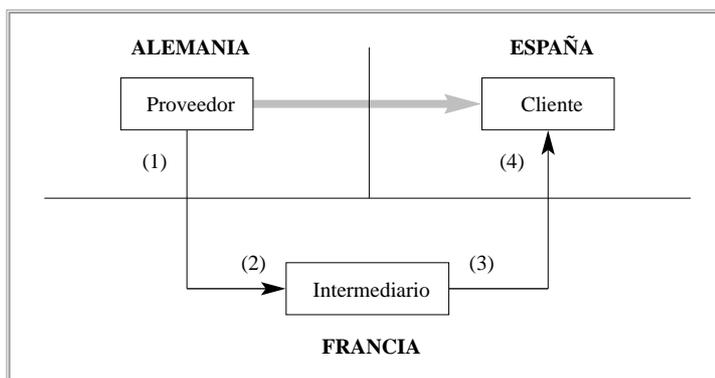
- Un proveedor,
- Un cliente, y
- Uno o varios intermediarios, entendiéndose por intermediario no una persona que actúa por cuenta de un tercero (el clásico comisionista), sino un empresario o profesional que actúa por cuenta propia y que llamaremos intermediario en cuanto que no es el sujeto pasivo destinatario final de las mercaderías, produciéndose una serie de entregas sucesivas, con un transporte único entre el proveedor y el adquirente o cliente final.

Un **ejemplo** nos ayudará a entender mejor el funcionamiento de las operaciones triangulares:

**1**

**Ejemplo:**

La Empresa «Gare d'Austerlitz», domiciliada en Francia y cuya actividad es la compraventa de material deportivo realiza con su NIF/IVA francés una compra en Alemania para posteriormente vender ese material en España, por lo que ordena al proveedor alemán que envíe directamente las mercancías a su cliente español. El esquema de la operación es el siguiente:



Aparentemente se están produciendo dos entregas intracomunitarias:

- Una del proveedor alemán al intermediario francés (1).
- Otra del intermediario francés al cliente español (3).

Y dos adquisiciones intracomunitarias:

- Una del intermediario francés al proveedor alemán (2).
- Otra del cliente español al intermediario francés (4).

Sin embargo, dado que sólo se produce un transporte intracomunitario sólo puede haber una operación intracomunitaria (entrega intracomunitaria con la subsiguiente adquisición intracomunitaria) y además habrá una operación interior (entrega y adquisición sujeta).

.../...

.../...

Si aplicáramos las reglas generales podríamos contemplar dos alternativas:

- a) Entender que la entrega del proveedor alemán al intermediario francés **no lleva aparejada** el transporte intracomunitario, que se produce entre Alemania y España, y por tanto es una entrega interior en Alemania, sujeta y no exenta del impuesto. Y la entrega del intermediario francés al cliente español es una entrega intracomunitaria exenta con su correlativa adquisición intracomunitaria en España sujeta.
- b) Entender que lo que existe es una entrega que se hace en España del proveedor alemán al intermediario francés que **lleva aparejada** el transporte intracomunitario de los bienes de Alemania a España y, por tanto, es una entrega intracomunitaria exenta en Alemania y una adquisición intracomunitaria sujeta gravada en España, siendo el intermediario francés el sujeto pasivo, quien realizará una posterior entrega interior al cliente español también sujeta en España.

En ambos supuestos el intermediario francés tendría que cumplir una serie de obligaciones formales y materiales (ingreso del impuesto, solicitud del NIF/IVA, presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, etc.) en Alemania y/o en España, países en los cuales no está establecido ni está operando.

El artículo 26.tres de la Ley del IVA (incorporando la Directiva 92/111/CE, de 14 de diciembre) resuelve estos problemas y simplifica la tributación de la operación otorgando la exención de la adquisición intracomunitaria realizada en España siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que quien realice la adquisición en España (el intermediario francés) sea un empresario o profesional no establecido ni identificado a efectos de NIF/IVA en España, pero sí identificado en otro Estado miembro (en este caso, Francia). También puede estar establecido en un país tercero, pero tendría entonces que estar identificado en un país comunitario distinto de España.
- 2.º Que la adquisición intracomunitaria se realice para llevar a cabo una posterior entrega en España.
- 3.º Que los bienes se expidan o transporten directamente desde un Estado miembro distinto de aquel donde se encuentre identificado el adquirente (el intermediario francés) y con destino en España.
- 4.º Que el destinatario final (el cliente español) sea un empresario o profesional o una persona jurídica no empresario identificado en el país de destino de los bienes (España).
- 5.º Que el destinatario de los bienes (el cliente español) sea el sujeto pasivo y por tanto opere la regla de inversión del sujeto pasivo.

El resultado final de la operación es el siguiente:

- a) La entrega intracomunitaria en origen (del proveedor alemán al intermediario francés en Alemania) está exenta.
- b) La adquisición intracomunitaria en destino (del intermediario francés al proveedor alemán en España) está exenta.
- c) La entrega interior en España (del intermediario francés al cliente español) está gravada, siendo deudor el destinatario por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

Según el artículo 84.uno.2.º a) son sujetos pasivos del impuesto: «Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen... Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto».

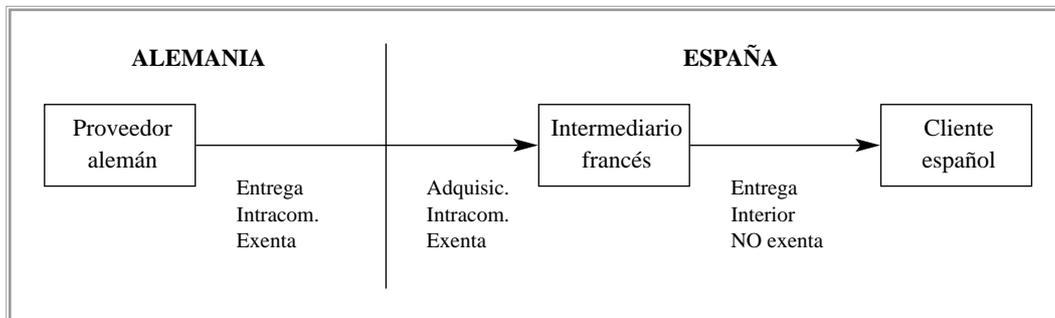
- d) El intermediario francés no tiene que identificarse en el Estado de destino (España) evitándose así la complejidad derivada del registro e identificación de los intermediarios, aunque sí tiene que cumplir una serie de obligaciones formales en su país (Francia).

En cuanto a las obligaciones tributarias del intermediario francés son:

- Comunicar al proveedor alemán su NIF/IVA francés.
- Presentar en Francia la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (conocida como modelo 349 en España) con la entrega intracomunitaria al cliente español, pero indicando que se trata de una operación triangular.
- Expedir y entregar factura al empresario español a la vez que conservar la expedida por el proveedor alemán.

Como puede verse las obligaciones del intermediario son las habituales de los sujetos pasivos del IVA (facilitar el NIF, expedir y conservar facturas), con el único añadido de presentar la declaración recapitulativa en su país. A través de dicha declaración el sistema VIES (del que hablaremos en el epígrafe XII.3.3) permite contrastar la información facilitada por el proveedor alemán (quien en su declaración recapitulativa manifiesta haber hecho una entrega intracomunitaria al intermediario francés) con la información suministrada por el cliente español (quien en su declaración recapitulativa manifiesta haber hecho una adquisición intracomunitaria al intermediario francés).

Gráficamente, la operación triangular, en cuanto a la tributación en los distintos Estados miembros, queda de la siguiente forma:



El esquema descrito hasta aquí es el correspondiente al artículo 26.tres de la Ley del IVA en el que se concede la exención en España al intermediario comunitario, por tanto a los contribuyentes españoles nunca les podrá ser de aplicación el artículo 26.tres. No obstante, sí que podrán encontrarse dentro de una operación triangular en calidad de proveedores o de intermediarios. Veamos cuál sería el tratamiento de la operación para un contribuyente español en estos casos:

**a) Empresario español que vende a un intermediario italiano unas mercancías que éste le pide que entregue directamente al cliente griego.**

La operación a efectos del IVA en España será clasificada como una entrega intracomunitaria exenta con derecho a la deducción de todas las cuotas de IVA soportado. El empresario español no girará IVA en la operación y presentará la declaración recapitulativa (modelo 349) identificando como cliente al intermediario italiano.

**b) Empresario o profesional español que realiza una compra en Holanda y vende esos bienes en Portugal ordenando al proveedor holandés que envíe directamente las mercancías a su cliente portugués.**

Nos encontramos con una operación triangular en Portugal, donde la normativa portuguesa, armonizada de acuerdo con la Directiva 92/111/CE, dará el mismo tratamiento a la operación que el artículo 26.tres de la Ley española del IVA. En cuanto a la consideración en España de esta operación, el intermediario español la única obligación que tiene con respecto a la Hacienda Pública española es presentar la declaración recapitulativa (modelo 349), incluyendo como entrega intracomunitaria la entrega al cliente portugués (aunque ya hemos visto que en realidad se trata de una entrega interior subsiguiente a una adquisición intracomunitaria exenta), pero indicando que se trata de una operación triangular. Además tiene que hacer constar en la factura al cliente portugués los siguientes datos:

- NIF/IVA que le ha atribuido la Administración española.
- NIF/IVA del cliente portugués.
- Indicación expresa de que se trata de una operación triangular.

## VII. ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

### 1. Definición de entrega intracomunitaria.

Contrariamente a lo que sucede con las adquisiciones intracomunitarias, el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias no crea un hecho imponible nuevo ni tampoco define qué debe entenderse por entrega intracomunitaria. No obstante, una vez que hemos descrito el funcionamiento de las operaciones intracomunitarias y a partir de las definiciones que la Ley del IVA da de los términos adquisición intracomunitaria (art. 15) y entrega de bienes (art. 8), podemos definir las entregas intracomunitarias como: «la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del impuesto a cualquiera de los demás Estados miembros, por el transmitente, el adquirente o un tercero que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores».

Al igual que sucedía con las adquisiciones intracomunitarias, la definición que hemos dado nos permite determinar cuáles son las características de las entregas intracomunitarias, de forma que en aquellas operaciones donde no se den todas y cada una de estas características no podremos decir que exista una entrega intracomunitaria:

- 1.º Ha de tratarse de la entrega de bienes corporales (de ahí la expresión «transmisión del poder de disposición»), por lo que quedan excluidas las prestaciones de servicios.
- 2.º Es necesario que los bienes sean transportados de un Estado miembro a otro Estado miembro, por lo que el transporte intracomunitario es un requisito esencial y no hay entrega intracomunitaria, si los bienes no salen del Estado miembro.

**Ejemplo.** Empresa española domiciliada en Valencia que vende unas mercancías a una empresa italiana, quien le pide que le entregue las mercancías en Zamora, donde luego va a proceder a venderlas a un cliente español. Se trata de una venta interior en España, sujeta al IVA español, ya que no ha existido transporte intracomunitario.

- 3.º Dado que es esencial el transporte, los bienes nunca podrán ser inmuebles sino muebles.
- 4.º Es indiferente quién realice el transporte, el adquirente, el transmitente o un tercero que actúe en nombre y por cuenta del adquirente o del transmitente, y que recibe el nombre de transportista. En todos los casos, si una mercancía sale de un Estado miembro con destino a otro, en el primero de ellos hay una entrega intracomunitaria.
- 5.º Ha de realizarse a título oneroso por empresarios o profesionales.
- 6.º El adquirente tiene que ser un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, identificado en un Estado miembro distinto de España.

En aquellos supuestos en que no concurren todas y cada una de estas características estaremos ante una operación interior, sujeta y no exenta del IVA, y en ningún caso podremos considerarla como una operación intracomunitaria.

Como vimos al tratar el esquema de las operaciones intracomunitarias, normalmente una entrega intracomunitaria suele estar vinculada a una adquisición intracomunitaria pero no siempre tiene por qué ser así, ya que cada Estado miembro tiene autonomía para calificar las operaciones realizadas en su territorio como entrega o adquisición intracomunitaria. Por tanto una operación puede NO ser calificada como entrega intracomunitaria en origen y sin embargo SÍ ser calificada como adquisición intracomunitaria en el país de destino y a la inversa.

## 2. Operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias.

El artículo 9 de la Ley del IVA recoge qué operaciones se consideran como asimiladas a las entregas de bienes en general. Más específicamente el apartado 3.º de dicho artículo considera como operación asimilada a entrega intracomunitaria las transferencias de bienes, consistentes en el envío por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo allí al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

**Ejemplo.** Un empresario español dedicado a la venta de libros envía parte del mobiliario (estanterías) de su tienda de Madrid a la tienda que este mismo empresario tiene en Lisboa para desarrollar allí también una actividad empresarial (que puede ser la venta de libros o cualquier otra actividad empresarial o profesional).

Las transferencias de bienes no pueden ser consideradas como entregas intracomunitarias en *stricto sensu* pues, aunque cumplen muchas de las características exigidas para ser consideradas como tales (son bienes muebles transportados o expedidos a otro Estado miembro con destino a un empresario o profesional establecido en este último), les falta la realización a título oneroso, ya que es un mismo empresario quien transfiere los bienes de un establecimiento de su propiedad a otro establecimiento también de su propiedad. Por tanto, se configuran como una especie de autoconsumos intracomunitarios.

Cuando analizamos el esquema de las operaciones intracomunitarias vimos que una adquisición intracomunitaria, normalmente, va asociada a una previa entrega intracomunitaria y también que una operación asimilada a adquisición intracomunitaria va asociada a una operación asimilada a entrega intracomunitaria. Por tanto, las transferencias de bienes, normalmente, irán asociadas a afectaciones de bienes que, como vimos en el epígrafe V.4, son consideradas en el Estado miembro de destino como una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria.

No obstante, no todas las transferencias de bienes se consideran operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias. Quedan excluidas aquellas que tienen por objeto bienes que se utilicen en la realización de las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de dichos bienes con montaje o instalación en destino, cuando el coste de ésta supere el 15% de la contraprestación total correspondiente a la entrega de los bienes instalados.
- b) Las entregas de dichos bienes que se entienden realizadas en destino por aplicación del régimen de ventas a distancia.
- c) Las entregas de dichos bienes efectuadas a bordo de buques, aviones o trenes que realizan un transporte intracomunitario.

La entrega se entiende realizada en este caso en el lugar de inicio del transporte.

- d) Las entregas de dichos bienes que se destinan a la exportación o a otro Estado miembro.

Es el supuesto de una transferencia de bienes para efectuar después una exportación o una entrega intracomunitaria exenta.

- e) Las ejecuciones de obra realizadas en el Estado miembro de destino cuando la obra montada sea objeto de una entrega exenta por destinarse a la exportación o a otro Estado miembro.

**Ejemplo.** Empresario establecido en España envía materiales a Alemania para que otro empresario establecido allí fabrique o monte, con dichos materiales, un bien que se exporta o envía a Dinamarca.

- f) La prestación de servicios sobre bienes muebles corporales cuando éstos se devuelvan al empresario (establecido en el territorio de aplicación del impuesto) que los envió.

**Ejemplo.** Empresario establecido en España que envía unos muebles a Portugal para que se les dé un barniz especial y después le sean devueltos a España.

- g) La utilización temporal de dichos bienes, en el Estado miembro de destino, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España.

**Ejemplo.** Empresario establecido en España que envía una grúa a Francia para hacer allí un trabajo.

- h) La utilización temporal de dichos bienes, por un plazo inferior a 24 meses, en otro Estado miembro, donde si se importasen tales bienes de un país tercero para su utilización temporal gozaría de exención total de los derechos de importación.

Se trata de dar a los bienes enviados temporalmente a otro Estado miembro el mismo tratamiento que si los bienes procedieran de un país tercero.

### 3. Exenciones.

El artículo 25 de la Ley del IVA establece las exenciones en las entregas intracomunitarias de bienes. Según el mismo están exentas:

- a) Las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, el adquirente o un tercero que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de éstos, a otro Estado miembro siempre que el adquirente sea:
  - Un empresario o profesional identificado en un Estado miembro distinto de España, o
  - Una persona jurídica no empresario o profesional pero identificada en un Estado miembro distinto de España.
- b) Las entregas de bienes que constituyen transferencias de bienes cuando dan lugar a una adquisición gravada en destino.
- c) Las entregas de medios de transporte nuevos cuando los adquirentes sean PRES o cualquier otra persona que no sea empresario o profesional (particulares).

El artículo 13 del Reglamento del IVA condiciona la exención de las entregas intracomunitarias al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Justificación de la expedición o transporte por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, y en particular:
  - 1.º Si el transporte lo realiza el vendedor o por su cuenta: mediante el contrato de transporte o la factura del transportista.
  - 2.º Si el transporte lo realiza el comprador o por su cuenta: mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.
- Acreditación de la condición del adquirente mediante el NIF/IVA que éste suministre al vendedor.
- En el supuesto de transferencias de bienes, justificación por el empresario o profesional que las realice de los siguientes extremos:
  - 1. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino.

2. La tributación de las adquisiciones intracomunitarias correspondientes en el Estado miembro de destino.
3. La asignación por el Estado miembro de destino de un NIF/IVA.

La consecuencia del incumplimiento de cualquiera de estos requisitos supone la pérdida de la exención y la tributación por parte del empresario o profesional español que realiza la entrega, que pasa a tener el mismo tratamiento que si se tratase de una entrega interior.

## VIII. EL TRANSPORTE INTRACOMUNITARIO

Ya hemos visto cómo el transporte intracomunitario constituye un elemento esencial en las operaciones intracomunitarias (tanto en las adquisiciones como en las entregas), puesto que si no existe transporte intracomunitario no hay operación intracomunitaria. También hemos definido el transporte intracomunitario como: «aquel transporte que se inicia en un Estado miembro y finaliza en otro Estado miembro diferente».

No obstante, constituye una operación autónoma respecto de las operaciones intracomunitarias y está sujeto y no exento del impuesto. Por tanto, el problema fundamental radica en determinar el lugar de realización del transporte.

### 1. Lugar de realización del hecho imponible.

Según el artículo 72 de la Ley del IVA, el transporte se considera realizado en España cuando:

- 1.º El transporte se inicie en el territorio de aplicación del impuesto, salvo que el destinatario del mismo haya comunicado al transportista un NIF/IVA atribuido por otro Estado miembro, en cuyo caso el transporte se entiende realizado en dicho Estado miembro.

**Ejemplo.** Un transportista, ya sea español o comunitario, realiza un transporte de naranjas desde España hasta Alemania. Como el transporte se inicia en España, el transporte se considera realizado en España. Pero si el destinatario (el cliente alemán) facilita al transportista su NIF/IVA (lo cual quiere decir que la factura se va a emitir a nombre del cliente alemán) entonces el transporte se entiende realizado en Alemania.

**Ejemplo.** Un transportista, ya sea español o comunitario, realiza un transporte de muebles (una mudanza) para una persona que no tiene NIF/IVA (porque no es empresario o porque es un empresario no comunitario) desde España hasta Suecia. Al igual que en el caso anterior, como el transporte se inicia en España, el transporte se considera realizado en España. En este caso como el destinatario carece de NIF/IVA en ningún caso podrá entenderse que el transporte se realiza en Suecia.

2.º El transporte se inicie en otro Estado miembro pero el destinatario haya comunicado al transportista un NIF/IVA atribuido por la Administración española.

**Ejemplo.** Un transportista, ya sea español o comunitario, realiza un transporte de mercancías desde Italia a España. El destinatario del transporte, un empresario español, facilita al transportista su NIF/IVA español. Aunque el transporte se inicia en Italia y según la regla general se entendería realizado allí, al comunicar el destinatario un NIF/IVA español, la Ley del IVA considera que se ha producido en España.

Como puede verse fácilmente es la regla inversa de la anterior y tiene por objetivo evitar que un transporte quede sin atribuir a ningún Estado miembro.

A todos los efectos, destinatario es la persona que contrata con el transportista, a cuyo nombre éste expide la factura y frente a la cual se compromete a prestar el servicio.

## 2. Sujeto pasivo.

Una vez determinados qué transportes se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto, debemos identificar quién es el sujeto pasivo. Éste será:

a) El transportista cuando:

1. Esté establecido en España.

**Ejemplo.** Empresario español que contrata con un transportista español (o comunitario establecido en España) un envío a Bélgica de mercancías habiendo facilitado su NIF/IVA español al transportista. Al iniciarse el transporte en España y haber facilitado un NIF/IVA español, el transporte se considera realizado en España. En cuanto a quién es el sujeto pasivo del transporte, como el transportista está establecido en España, él es el sujeto pasivo ya que se trata de prestar un servicio en España por un empresario español a otro empresario español. Es el caso general en materia de sujetos pasivos previsto en el artículo 84.uno.1.º de la Ley del IVA.

2. No esté establecido en España, pero el destinatario no tenga un NIF/IVA.

**Ejemplo.** Particular que contrata con un transportista sueco el traslado de su mobiliario desde España a Suecia. Al iniciarse el transporte en España el transporte se entiende realizado en España. En cuanto a quién es el sujeto pasivo, aunque el transportista no está establecido, como el destinatario no tiene NIF/IVA (al ser un particular), alguien tiene que ser el sujeto pasivo, y entre la disyuntiva de nombrar sujeto pasivo a un particular o a un empresario (aunque no esté establecido) la Ley atribuye tal carácter al transportista en virtud del artículo 84.uno.2.º a) y a') de la Ley del IVA.

- b) El destinatario, cuando el transportista no esté establecido en España, siempre que el destinatario sea empresario o profesional.

**Ejemplo.** Empresario español que contrata con un transportista griego un envío de mercancías de Grecia a España, facilitando su NIF/IVA. Aunque el transporte se inicia en Grecia, como el empresario español ha facilitado su NIF/IVA español, aquél se entiende realizado en España. Respecto a quién es el sujeto pasivo del transporte, aquí opera la regla de inversión del sujeto pasivo, ya que al contrario que en el caso anterior el destinatario puede ser sujeto pasivo ya que es empresario o profesional según el artículo 84.uno.2.º a) de la Ley del IVA.

El siguiente cuadro recoge los distintos supuestos que pueden darse en el transporte intracomunitario, tanto cuando éste tiene su origen en España como cuando lo tiene en cualquier Estado miembro (en el ejemplo se ha considerado Italia).

PAÍS DE ORIGEN	PAÍS DE DESTINO	TRANSPORTISTA	CONTRATANTE DESTINATARIO	LUGAR DE REALIZACIÓN	SUJETO PASIVO
ESPAÑA	ITALIA	Español	Cliente italiano	ITALIA	Cliente italiano (ISP)
ESPAÑA	ITALIA	Italiano	Proveedor español	ESPAÑA	Proveedor español (ISP)
ESPAÑA	ITALIA	Español	Proveedor español	ESPAÑA	Transportista español
ESPAÑA	ITALIA	Italiano	Sin NIF/IVA	ESPAÑA	Transportista italiano (*)
ESPAÑA	ITALIA	Español	Sin NIF/IVA	ESPAÑA	Transportista español
ITALIA	ITALIA	Español	Cliente italiano	ITALIA	Cliente italiano (ISP)
ITALIA	ESPAÑA	Español	Proveedor italiano	ITALIA	Proveedor italiano
ITALIA	ESPAÑA	Italiano	Cliente español	ESPAÑA	Cliente español (ISP)
ITALIA	ESPAÑA	Español	Cliente español	ESPAÑA	Transportista español

ISP: inversión del sujeto pasivo.

(\*) Ha de nombrar un representante en España.

## IX. LOS RÉGIMENES PARTICULARES

Tienen por objeto impulsar la sustitución del régimen transitorio, basado en la tributación en destino, por el régimen definitivo, basado en la tributación en origen.

### 1. Régimen de viajeros intracomunitarios.

Permite a las personas residentes en la Unión Europea adquirir directamente, en cualquier Estado miembro, los bienes personales que no constituyan expedición comercial, tributando únicamente donde realicen sus compras (tributación en origen).

**Ejemplo.** Particular español, no empresario ni profesional, que adquiere una videgrabadora en Londres. Paga el 17,5% de IVA correspondiente a Gran Bretaña (tributación en origen a tipo general) y puede introducir el bien en España sin tener que tributar en el Estado miembro de destino.

No hay que confundir este régimen de viajeros intracomunitarios con el régimen de viajeros regulado en los artículos 21 y 35 de la Ley del IVA.

## 2. Régimen de las personas en régimen especial (PRES).

Es un régimen facultativo, establecido en el artículo 14 de la Ley del IVA, que consiste en optar por la no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias, y por tanto acogerse a la tributación en origen, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Requisito subjetivo. Sólo pueden acogerse al régimen las siguientes personas:

1. Sujetos pasivos que tributen por el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, pero sólo respecto de los bienes destinados a la actividad sometida a dicho régimen.
2. Sujetos pasivos que sólo realicen operaciones que no dan derecho a la deducción total o parcial del impuesto (p. ej.: médicos).
3. Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales (p. ej.: Entidades públicas como Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, etc., actuando en el ejercicio de su función pública).

b) Requisito objetivo. Existe un límite cuantitativo de 10.000 euros de volumen total de adquisiciones en otros Estados miembros (excluido el IVA devengado en esos Estados miembros) en el año natural precedente o durante el año en curso. Una vez superado dicho límite no resulta aplicable la no sujeción. Con ello se pretende evitar, a las personas comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen, el cumplimiento de las obligaciones formales derivadas del régimen general, siempre que se trate de un volumen reducido de adquisiciones intracomunitarias.

Reglas para la aplicación del límite:

- La aplicación del límite en el año precedente y en el actual se hace conjuntamente, de forma que si en el año precedente las adquisiciones superaron los 10.000 euros todas las adquisiciones del año en curso tributan en destino. Mientras que si en el año anterior no se superaron los 10.000 euros en el año en curso todas las operaciones tributan en origen hasta que se superen los 10.000 euros, a partir de ese momento todas las operaciones pasan a tributar en destino.

- No puede fraccionarse el importe de las operaciones, de forma que si una sola supera los 10.000 euros, la adquisición tributa en destino.

**Ejemplo.** Médico que realiza en el año X1 adquisiciones intracomunitarias por importe de 8.000 euros. En X2 las adquisiciones ascienden a 13.000 euros. Hasta que alcanza 10.000 euros las adquisiciones tributan en origen. Las operaciones correspondientes a los últimos 3.000 euros tributan en destino.

**Ejemplo.** Agricultor que realiza en el año X1 adquisiciones intracomunitarias por importe de 11.000 euros. En X2 **todas** las adquisiciones que realice tributarán en destino.

Quedan excluidas del régimen, y por tanto tributan siempre en destino:

- Las adquisiciones de medios de transporte nuevos.
- Las adquisiciones de bienes que constituyen el objeto de los IIEE.

El importe de dichas adquisiciones no se computa a efectos del límite de 10.000 euros.

Dado el carácter optativo de la no sujeción, puede renunciarse a ella aunque no se supere el límite de 10.000 euros. El artículo 3 del Reglamento del IVA establece el procedimiento para ello que consiste en la presentación, en cualquier momento, de la oportuna declaración censal (modelo 036). Dicha presentación afecta a todas las adquisiciones intracomunitarias de bienes, que de esta forma pasan a tributar por el régimen general (exención en el Estado miembro de origen y sujeción en el Estado miembro de destino).

No obstante, la opción se entiende ejercitada, sin necesidad de presentar la declaración censal, con la simple presentación de la declaración-liquidación correspondiente a las adquisiciones de bienes efectuadas en el período a que se refiere la misma.

La opción comprenderá, al menos, el tiempo que falte por transcurrir del año en curso y los dos siguientes y surtirá efectos hasta su revocación, que podrá ejercitarse mediante la declaración censal antes citada.

El artículo 3 del Reglamento del IVA hace mención a 1.300.000 pesetas que era el contravalor en pesetas de 10.000 ecus al tipo de cambio vigente el 16 de diciembre de 1991, según establecía el artículo 28 de la Sexta Directiva. Una vez que finalice el período transitorio en la implantación del euro desaparecerán estos pequeños desajustes puesto que ya no habrá referencias a distintas monedas sino que todos los valores se expresarán en euros.

### 3. Régimen de ventas a distancia.

Este régimen particular permite a las PRES y a las personas físicas que no son empresarios ni profesionales (particulares) adquirir a través de catálogos, anuncios, etc., sin necesidad de desplazamiento físico del comprador al establecimiento del vendedor, cualquier clase de bienes, con tributación en origen.

Los requisitos exigidos son los siguientes:

1. Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.
2. Que los compradores o destinatarios sean particulares o PRES.
3. Que los bienes entregados no sean:
  - Medios de transporte nuevos,
  - Bienes objeto de instalación o montaje, o
  - Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Los bienes gravados por los IIEE pueden ser objeto de ventas a distancia, pero en todo caso tributan en el territorio de aplicación del impuesto (tributación en destino), cuando el lugar de llegada del transporte o expedición se encuentre en el referido territorio.

4. Que el importe total, excluido el impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino a España no haya superado en el año anterior o a lo largo del año en curso la cantidad de 4.550.000 pesetas (35.000 euros).

\* No puede fraccionarse el importe de las operaciones, de forma que si una sola supera 4.550.000 pesetas, la adquisición tributa en destino.

5. Que el vendedor no haya optado por la tributación en destino.

Cuando se cumplan todos estos requisitos las ventas realizadas por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro con destino a España tributarán en origen aplicándose la normativa del otro Estado miembro hasta que las ventas en España pasen a ser superiores a 4.550.000 pesetas, (35.000 euros) en cuyo caso se deberá pasar a aplicar la normativa española.

**Ejemplo.** Empresario italiano que hace ventas a distancia en Gran Bretaña y España. En el primer ejercicio de actividad vende 50.000 euros en España y 150.000 euros en Gran Bretaña. La tributación de las operaciones es la siguiente:

- Ventas en España:
  - Hasta 35.000 euros (límite fijado por la Administración española), se aplica el IVA italiano (tributación en origen).
  - A partir de 35.000 euros y hasta el total de 50.000 euros, se aplica el IVA español (tributación en destino).
- Ventas en Gran Bretaña:
  - Hasta 100.000 euros (límite fijado por la Administración británica), se aplica el IVA de Italia (tributación en origen).
  - A partir de 100.000 euros y hasta el total de 150.000 euros, se aplica el IVA de Gran Bretaña (tributación en destino).

**Ejemplo.** Empresario belga que hace ventas a distancia en Alemania y España. En el ejercicio anterior vendió por importe de 70.000 euros en Alemania y por importe de 60.000 euros en España. En el ejercicio actual vende en Alemania por importe de 160.000 euros y en España por importe de 100.000 euros. La tributación de las operaciones es la siguiente:

- En Alemania, donde en el ejercicio anterior no se superó el límite de 100.000 euros:
  - Hasta 100.000 euros, se aplica el IVA belga (tributación en origen).
  - Desde 100.000 euros hasta 160.000 euros, se aplica el IVA alemán (tributación en destino).
- En España:
  - Como en el ejercicio anterior superó el límite de 35.000 euros, en el ejercicio actual se aplica desde la primera venta el IVA español.

Lo mismo sucede con las ventas a distancia realizadas por un empresario desde España con destino a otro Estado miembro. Si se cumplen los requisitos anteriores resultará aplicable la normativa española, salvo que se sobrepasen los límites establecidos para la aplicación del régimen en cada Estado miembro (el límite de 35.000 euros, aplicado en la mayoría de los Estados de la Unión, es de 100.000 euros en Gran Bretaña, Alemania, Holanda y Luxemburgo), en cuyo caso debería aplicarse la normativa del Estado miembro en cuestión.

**Ejemplo.** Empresario español dedicado a la venta por catálogo. En el primer ejercicio de su actividad vende 250.000 euros en Alemania y 100.000 euros en Bélgica. Como se trata de operaciones de ventas a distancia, la tributación de las mismas es:

- En Alemania:
  - Hasta 100.000 euros, aplicando el IVA español (tributación en origen).
  - A partir de 100.000 euros, hasta 250.000 euros, aplicando el IVA alemán (tributación en destino).
- En Bélgica:
  - Hasta 35.000 euros, aplicando el IVA español (tributación en origen).
  - Los restantes 65.000 euros, hasta el total de 100.000, aplicando el IVA belga (tributación en destino).

En el ejercicio siguiente, dado que en ambos países ha superado los límites fijados (100.000 euros en Alemania y 35.000 euros en Bélgica) todas las ventas, desde la primera peseta, tributan aplicando la normativa específica de cada país (Alemania y Bélgica).

A nadie se le escapa la enorme complejidad que la aplicación de este sistema supone para los empresarios que realizan ventas a distancia en todos los países de la Unión, ya que necesitan controlar los límites establecidos por los distintos países, así como las ventas realizadas en los mismos durante el ejercicio anterior para saber qué régimen fiscal resulta aplicable. Es por ello que el artículo 68.4 de la Ley del IVA establece la posibilidad de que los vendedores en régimen de ventas a distancia puedan optar por la tributación en destino aunque no superen los límites antes citados.

El ejercicio de dicha opción implica la necesidad de nombrar un representante en cada uno de los países donde realice ventas a distancia para que atienda al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En el caso español, el artículo 22 del Reglamento del IVA establece la obligación de justificar ante la Administración tributaria que las entregas realizadas en otros Estados miembros han sido declaradas en los mismos.

La opción por la tributación en destino debe ser reiterada por el sujeto pasivo una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocada.

#### 4. Régimen de medios de transporte nuevos.

La especial significación de estos bienes en el mercado justifica que, durante el régimen transitorio, se les aplique, **sin excepción**, el principio de tributación en destino.

A efectos de aplicación del régimen, tienen la consideración de medios de transporte nuevos:

1. Los vehículos terrestres accionados a motor con una cilindrada superior a 48 cm<sup>3</sup> o una potencia mayor de 7,2 Kw.
2. Las embarcaciones con eslora máxima superior a 7,5 metros.

Con excepción de las destinadas a la navegación marítima internacional, el salvamento, la asistencia marítima, la pesca costera y los buques de guerra.

3. Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kg.

Con excepción de las destinadas a la navegación aérea internacional y de las utilizadas por Entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

Todo ello siempre que además se dé **cualquiera** de estas circunstancias:

- a) Que la entrega se efectúe antes de los 3 meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio (6 meses para los vehículos terrestres accionados a motor).

La fecha de puesta en servicio será la correspondiente a la primera matriculación en el interior de la Unión y, en su defecto, la que conste en el contrato de seguro de responsabilidad civil más antiguo, o la que resulte de cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

- b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 km, que las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y que las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Los kilómetros y horas de navegación o vuelo se acreditarán por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, con los aparatos contadores instalados en los respectivos medios de transporte.

Como es suficiente con que se dé cualquiera de los dos requisitos, puede darse la paradoja de que, por ejemplo, un vehículo de 2.000 cm<sup>3</sup> entregado a los dos meses de su matriculación con 100.000 km sea un vehículo nuevo y también lo será ese mismo automóvil vendido a los 10 años de su matriculación con 5.000 km recorridos.

En ambos casos parece que, por las condiciones objetivas de los mismos, excesivos kilómetros recorridos en el primero y elevado número de años en el segundo, no deberían considerarse medios de transporte nuevos.

El régimen se aplica a las adquisiciones efectuadas a título oneroso por las PRES o por cualquier otra persona que no sea empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

La consecuencia final es que TODAS las adquisiciones de medios de transporte nuevos están sujetas en destino: si quienes los adquieren son empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúan como empresarios, porque resulta de aplicación el régimen general (entrega intracomunitaria exenta en origen y adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta en destino); y si son particulares o PRES, por aplicación del régimen particular.

En cuanto a las entregas, si el vendedor es un empresario se aplica el régimen general de exención en la entrega y sujeción en la adquisición; y si el vendedor es un particular también se aplicaría la regla general ya que según la normativa comunitaria se considera empresario o profesional (a los solos efectos de la venta de medios de transporte) a quienes realicen entregas de medios de transporte nuevos aunque sea a título ocasional.

## X. DEDUCCIONES

Las adquisiciones intracomunitarias sujetas y no exentas de IVA tienen un doble componente. Por un lado, constituyen un aumento de la base imponible y por tanto de las cuotas de IVA repercutido, pero a su vez también dan lugar al nacimiento del derecho a deducir esas mismas cuotas como soportadas.

A las adquisiciones intracomunitarias les resultan aplicables, en materia de deducciones, todas las reglas que tanto la Ley (arts. 92 a 114) como el Reglamento de IVA (art. 28) establecen con carácter general para las operaciones interiores. Además, la Ley de IVA se refiere expresamente a la deducción de las cuotas de IVA soportado en las adquisiciones intracomunitarias en los siguientes artículos:

- **Artículo 92.uno.4.º** (cuotas tributarias deducibles), que establece: «Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas de IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado, por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

(...)

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13.1.º y 16 de esta Ley».

- **Artículo 97.uno.3.º** (requisitos formales de la deducción), según el cual: «El documento justificativo del derecho a la deducción es:

(...)

3.º El documento (autofactura) expedido por el sujeto pasivo en el supuesto de adquisiciones intracomunitarias».

- **Artículo 99.uno** (ejercicio del derecho a la deducción), según el cual: «En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo período de liquidación como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas».

## XI. LIQUIDACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

La forma de liquidar las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas y no exentas de IVA no difiere del resto de operaciones sujetas a IVA. La base imponible está compuesta tanto por las operaciones interiores como por las operaciones intracomunitarias. Mientras que entre las cuotas de IVA soportado deducible se incluyen también las cuotas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias. El esquema de liquidación queda pues establecido de la siguiente forma:

$$\begin{aligned}
 & \text{Base imponible de operaciones interiores} \\
 + & \text{ Base imponible de adquisiciones intracomunitarias} \\
 \hline
 = & \text{ Base imponible total}
 \end{aligned}$$

aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la base imponible se obtiene:

$$\begin{aligned}
 & \text{IVA repercutido de operaciones interiores} \\
 + & \text{ IVA repercutido de adquisiciones intracomunitarias} = \text{ IVA repercutido total}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & \text{IVA soportado en operaciones interiores} \\
 + & \text{ IVA soportado en adquisiciones intracomunitarias} = - \text{ IVA soportado total} \\
 \hline
 & = \text{ IVA a ingresar}
 \end{aligned}$$

A la vista del esquema de liquidación puede apreciarse claramente que, como regla general, las adquisiciones intracomunitarias tienen un efecto neutro sobre la cuota a ingresar de IVA, ya que son a la vez y por la misma cuantía IVA repercutido e IVA soportado. Veamos un **ejemplo**:

**2**

**Ejemplo:**

Las Sociedades «Uno, S.A.» y «Dos, S.A.» han realizado operaciones interiores por un importe de 150.000 euros cada una. Además, ambas tienen unas cuotas de IVA soportado deducibles de 21.000 euros cada una. Por su parte, la Sociedad «Dos, S.A.» ha realizado adquisiciones intracomunitarias de bienes por un importe total de 30.000 euros, mientras que «Uno, S.A.» no ha realizado ninguna operación intracomunitaria. Sabiendo que el tipo de gravamen aplicable a todas las operaciones es el tipo general del 16%, veamos cuál es la cuota a ingresar por cada sociedad:

	<u>«Uno, S.A.»</u>	<u>«Dos, S.A.»</u>
Base imponible operaciones interiores .....	150.000	150.000
Base imponible operaciones intracomunitarias ...	0	30.000
<b>Base imponible total .....</b>	<b>150.000</b>	<b>180.000</b>
		.../...

.../...

	«Uno, S.A.»	«Dos, S.A.»
IVA repercutido operaciones interiores .....	24.000	24.000
IVA repercutido operaciones intracomunitarias ...	0	4.800
<b>IVA repercutido total .....</b>	<b>24.000</b>	<b>28.800</b>
IVA soportado operaciones interiores .....	21.000	21.000
IVA soportado operaciones intracomunitarias .....	0	4.800
<b>IVA soportado total .....</b>	<b>21.000</b>	<b>25.800</b>
<b>IVA a ingresar .....</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>

Puede verse cómo ambas sociedades han de ingresar la misma cantidad en concepto de IVA, a pesar de que una tiene adquisiciones intracomunitarias y otra no.

No obstante, este efecto neutro sobre la cuota a ingresar del impuesto, en determinados casos, no se produce. Es el supuesto de aplicación de la regla de prorrata. Veamos el mismo ejemplo anterior, pero suponiendo que ambas empresas están sometidas a una regla de prorrata del 80%:

	«Uno, S.A.»	«Dos, S.A.»
Base imponible operaciones interiores .....	150.000	150.000
Base imponible operaciones intracomunitarias .....	0	30.000
<b>Base imponible total .....</b>	<b>150.000</b>	<b>180.000</b>
IVA repercutido operaciones interiores .....	24.000	24.000
IVA repercutido operaciones intracomunitarias .....	0	4.800
<b>IVA repercutido total .....</b>	<b>24.000</b>	<b>28.800</b>
IVA soportado operaciones interiores .....	21.000	21.000
IVA soportado operaciones intracomunitarias .....	0	4.800
<b>IVA soportado total .....</b>	<b>21.000</b>	<b>25.800</b>
<b>IVA soportado deducible (80%) .....</b>	<b>16.800</b>	<b>20.640</b>
<b>IVA a ingresar (IVA reperc. – IVA sop. deduc.) .....</b>	<b>7.200</b>	<b>8.160</b>

En este caso no existe igualdad entre la cuota a ingresar por ambas empresas ya que la prorrata se aplica también sobre el IVA soportado en las operaciones intracomunitarias y es precisamente la parte no deducible de dichas cuotas ( $960 = 4.800 \times 0,2$ ) la diferencia entre las cuotas a ingresar por ambas sociedades ( $960 = 8.160 - 7.200$ ).

## XII. OBLIGACIONES FORMALES

La supresión de los controles en frontera hace necesaria una más intensa cooperación administrativa, así como el establecimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el seguimiento de las mercancías objeto de tráfico intracomunitario.

Es por ello que la nueva normativa prevé, además del mantenimiento de las obligaciones formales tradicionales tales como la llevanza de libros oficiales de contabilidad y libros registro de IVA, el establecimiento de nuevas obligaciones formales de facturación (necesidad de obtener el número de operador intracomunitario o NIF/IVA) y de información (declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias y declaración estadística del comercio intracomunitario), así como la necesidad por parte de los distintos Estados miembros de mecanismos de intercambio de esa información (sistema VIES).

### 1. Obligaciones de facturación.

Los artículos 1 y 2 del Real Decreto 2402/1985 establecen a cargo de los empresarios y profesionales, y por tanto de los sujetos pasivos de IVA, la obligación de expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen.

El artículo 8 bis del citado Real Decreto dispone que los sujetos pasivos que realicen adquisiciones intracomunitarias deben emitir un documento equivalente a la factura, conocido también con el nombre de autofactura, ya que el emisor y el destinatario de la misma coinciden, en el que se hará constar:

- Serie y número de la factura.
- Identificación (nombre y apellidos o denominación social, NIF y domicilio) del expedidor y del destinatario.
- Descripción de la operación.
- Contraprestación total.
- Lugar y fecha de emisión.
- Liquidación del impuesto.

El documento tiene el mismo valor que la factura para el ejercicio del derecho a la deducción, aunque ésta no está condicionada al pago previo de la cuota reflejada en el documento, ya que el Real Decreto 703/1997 eliminó, con efectos 1 de junio de 1997, la referencia que hacía el Real Decreto 1811/1994 a la necesidad de que se hubiera efectuado el pago de la cuota, para admitir el documento como deducible.

Los documentos equivalentes a facturas deben emitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que termine el período de liquidación en que se hayan devengado las operaciones.

Se admite la emisión de un único documento por todas las operaciones realizadas con un mismo proveedor en un mes, desglosando las bases que tributen a distintos tipos y las fechas en que se realizan las distintas adquisiciones.

En el caso de las operaciones triangulares (analizadas en el epígrafe VI de este artículo), el intermediario que realice las operaciones tiene la obligación de consignar en la factura, además de los datos generales:

- Indicación expresa de que la factura corresponde a una operación triangular.
- NIF/IVA con el que realiza las adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes.
- NIF/IVA suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente.

#### *1.1. El número de operador intracomunitario.*

La especialidad de las operaciones intracomunitarias exige una identificación específica, a efectos de IVA, de todas las personas que intervienen en ellas.

El número de operador intracomunitario (también conocido, como ya hemos visto, como NIF/IVA o NIF intracomunitario) define al titular de una adquisición intracomunitaria como un sujeto pasivo de IVA en el Estado miembro de destino y permite al proveedor en origen aplicar la exención del impuesto en lo que para él es una entrega comunitaria.

Si el adquirente no dispone de un NIF comunitario a efectos de IVA, sus adquisiciones están sujetas en origen y el proveedor procederá a girarle el IVA, ya que para él será una operación interior.

De igual forma, el NIF comunitario del destinatario de un transporte intracomunitario determina el lugar de prestación del servicio y el sujeto obligado al pago del IVA.

A efectos de identificación en el IVA el **NIF intracomunitario ha de ser atribuido**, según dispone el artículo 16.1 del Real Decreto 338/1990 (modificado por el RD 1811/1994), a:

- 1.º Empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a IVA, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones se utilizan para realizar actividades empresariales o profesionales en el extranjero.

2.º Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas a IVA según los artículos 13.1.º y 14 de la Ley del Impuesto.

No obstante, el apartado 2 del mismo artículo 16 del citado Real Decreto 338/1990 establece que **no se atribuirá el referido NIF** a las siguientes personas o entidades:

a) Aquellos que realicen adquisiciones intracomunitarias no sujetas al IVA por no haber alcanzado 1.300.000 pesetas, cuando se trate de:

- Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no atribuyan derecho a deducir el IVA soportado.
- Quienes realicen exclusivamente actividades a las que sea de aplicación el régimen especial de agricultura.

b) Los enumerados en la letra a) anterior y demás personas que no actúen como empresarios o profesionales cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

c) Los particulares que realicen a título ocasional entregas de medios de transporte nuevos exentas de IVA.

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito de aplicación del IVA que realicen en el mismo exclusivamente:

- Operaciones por las que no sean sujetos pasivos por existir inversión del sujeto pasivo.
- Operaciones triangulares.

En el caso español, no es necesario solicitar expresamente un NIF intracomunitario. Al presentar la declaración censal de comienzo de actividad y solicitud de NIF (modelo 036 ó 037), la Administración española automáticamente da de alta al contribuyente en la base de datos de operadores intracomunitarios conocida como Censo VIES.

El contribuyente, por su parte, para realizar operaciones intracomunitarias sólo tiene que facilitar a sus clientes y proveedores el NIF intracomunitario formado por su NIF español precedido del prefijo «ES».

Los NIF intracomunitarios existentes en los demás países de la Unión Europea siguen un modelo similar: están compuestos por las iniciales del país seguidas de un número de dígitos numéricos o alfanuméricos variable según los países:

- |                |                |                |         |
|----------------|----------------|----------------|---------|
| • Alemania     | (DE 9)         | • Grecia       | (EL 8)  |
| • Austria      | (AT 9)         | • Países Bajos | (NL 12) |
| • Bélgica      | (BE 9)         | • Irlanda      | (IE 8)  |
| • Dinamarca    | (DK 8)         | • Italia       | (IT 11) |
| • Finlandia    | (FL 8)         | • Luxemburgo   | (LU 8)  |
| • Francia      | (FR 11)        | • Portugal     | (PT 9)  |
| • Gran Bretaña | (GB 5, 9 ó 12) | • Suecia       | (SE 12) |

El NIF intracomunitario debe consignarse en las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias (modelo 349) y comunicarse a clientes y proveedores pertenecientes a la Unión Europea, así como a los destinatarios de transportes comunitarios y servicios accesorios a los mismos.

Quienes realicen entregas de bienes intracomunitarias podrán solicitar del órgano competente de la Administración tributaria la confirmación del NIF atribuido por cualquier Estado miembro a los destinatarios de dichas operaciones. La importancia de esta confirmación es fundamental, ya que si se realiza una entrega intracomunitaria a una persona que no figura de alta en el Censo VIES esa operación se considera una entrega interior sujeta y no exenta de IVA y susceptible de regularización por parte de la Administración tributaria con imposición, en su caso de las sanciones, intereses de demora, o recargos que procedan.

**Ejemplo.** Un cliente de nacionalidad sueca entra en un establecimiento español y compra jamones de Jabugo por importe de 10.000 euros. A continuación solicita del vendedor español que no le aplique IVA ya que entiende que, en calidad de ciudadano de la Unión Europea, la entrega de los jamones en España es una operación intracomunitaria exenta de IVA sin perjuicio de su posterior tributación en Suecia.

El proveedor español lo que debe hacer es exigir al cliente su NIF/IVA y, dado que presumiblemente no ha mantenido con él relaciones comerciales con anterioridad, solicitar de la Administración tributaria española la confirmación del NIF/IVA facilitado por el cliente.

Si éste resulta ser un empresario o profesional incluido en el Censo VIES no deberá girar IVA, aunque tendrá que facilitar información de esa operación a través de la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

Si el cliente no resultara ser empresario o profesional, el proveedor español deberá considerar que se trata de una operación interior sometida al régimen de viajeros intracomunitarios y procederá a girarle la cuota correspondiente de IVA. En caso de no hacerlo, si posteriormente es objeto de comprobación de su situación tributaria, una vez se compruebe que el cliente sueco no era un empresario o profesional, la Administración tributaria española procederá a regularizar la operación calificándola como entrega interior sujeta y no exenta de IVA en lugar de entrega intracomunitaria.

## 2. Obligaciones contables.

Las operaciones intracomunitarias, como el resto de las operaciones de la empresa, han de estar reflejadas, tanto en la contabilidad de la empresa como en los libros registro exigidos por la normativa del IVA.

### 2.1. Libros oficiales de contabilidad.

Los libros oficiales de contabilidad han de recoger tanto la adquisición intracomunitaria como la autorrepercusión del IVA. En cuanto a la adquisición en sí, el asiento que refleje la contabilización de la factura del proveedor es el siguiente:

<i>Compras</i>		
	<i>a Proveedores</i>	
	<i>o</i>	
	<i>a Proveedores, moneda extranjera</i>	
	<i>o</i>	
	<i>a Tesorería</i>	
	x	

No se contabiliza el IVA soportado en este asiento porque al proveedor comunitario no se le paga nada más que el precio de las mercancías, puesto que la operación en origen es una entrega intracomunitaria exenta. En cuanto a la cuenta de abono, utilizaremos *Proveedores* para aquellas compras realizadas en euros o en países de la Unión cuya moneda oficial sea el euro, y *Proveedores, moneda extranjera* para aquellas operaciones realizadas en monedas distintas del euro.

En el supuesto de tratarse de la adquisición de un elemento del inmovilizado, el asiento pasaría a ser el siguiente:

<i>Cuenta de inmovilizado</i>		
	<i>a Proveedores Inmovilizado CP/LP</i>	
	<i>o</i>	
	<i>a Efectos a pagar CP/LP</i>	
	<i>o</i>	
	<i>a Tesorería</i>	
	x	

La cuenta de abono será *Proveedores de inmovilizado* cuando la deuda no esté documentada en una letra de cambio, y sin embargo será *Efectos a pagar* cuando sí lo esté, y al igual que en el caso anterior, si la deuda se fija en moneda distinta del euro, habrá que añadir a las cuentas de abono la coletilla «moneda extranjera».

Con respecto a la contabilización de la autorrepercusión del IVA, la Consulta del ICAC publicada en el BOICAC núm. 12, de marzo de 1993, establece que se hará de la siguiente forma:

<i>H.P. IVA soportado</i>		<i>a H.P. IVA repercutido</i>
	x	

En el supuesto de que la empresa esté sometida a la regla de prorrata, el anterior asiento pasaría a ser:

<i>H.P. IVA soportado</i>		<i>a H.P. IVA repercutido</i>
<i>Compras</i>		
	x	

donde el cargo en la cuenta *Compras* se hace por el porcentaje de prorrata que, no siendo deducible a efectos de IVA, incrementa el gasto por compras. En el caso de que el bien adquirido sea de inmovilizado, el asiento sería:

<i>H.P. IVA soportado</i>		<i>a H.P. IVA repercutido</i>
<i>Cuenta de Inmovilizado</i>		
	x	

## 2.2. Libros registro de IVA.

Además de los libros oficiales de contabilidad, el artículo 164.uno.4.º establece la obligación de llevar a una serie de registros de carácter fiscal en los cuales han de reflejarse las operaciones intracomunitarias.

Así, tenemos en primer lugar el libro registro de facturas emitidas, que recogerá, de acuerdo con el artículo 63 del Reglamento del IVA, tanto las facturas emitidas por las entregas intracomunitarias, aunque estén exentas de IVA (art. 63.1), como las autofacturas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias (art. 63.4).

En la práctica muchas empresas registran las autofacturas en el libro registro de facturas recibidas y algunas «crean un libro nuevo» al que denominan «libro registro de operaciones intracomunitarias».

Las facturas se inscribirán, una por una, reflejando el número, fecha, destinatario (proveedor, en el caso de adquisiciones intracomunitarias), naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota repercutida.

En segundo lugar tenemos el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Regulado en el artículo 66 del Reglamento del IVA (modificado por el RD 80/1996), en el mismo se contabilizarán las siguientes operaciones:

- Ejecuciones de obra intracomunitarias (envíos o recepciones de bienes para la realización de trabajos, informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre bienes muebles) en las que el cliente aporte los materiales (art. 70.uno.7.º de la Ley del IVA).

Estos trabajos, que a partir de 1 de enero de 1996 se consideran prestaciones de servicios, dejan de incluirse en las declaraciones recapitulativas (modelo 349), limitándose el control de los mismos a este libro registro. En el caso, excepcional, de que el cliente no aporte los materiales, la operación se considera, a efectos de IVA, como una entrega intracomunitaria, siendo de aplicación las reglas expuestas en el epígrafe VII de este artículo.

- Transferencias de bienes por un sujeto pasivo desde su empresa de un Estado miembro a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de aquella en este último (art. 9.3.º de la Ley del IVA).
- Afectaciones a la actividad de un empresario o profesional desarrollada en el territorio de aplicación del impuesto, de un bien expedido o transportado por él o por su cuenta desde otro Estado miembro donde el citado bien haya sido producido, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad en el territorio de este último Estado miembro (art. 16.2.º de la Ley del IVA).

Los datos que hay que consignar en el libro registro son los siguientes:

- Operación y fecha de la misma.
- Descripción de los bienes con referencia a su factura o título de posesión.

- Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.
- Identificación del destinatario o remitente (NIF/IVA, razón social y domicilio).
- Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- Plazo, si existe, de realización de la operación.

Los plazos que rigen para hacer las anotaciones en los libros registro de IVA son los siguientes, según el artículo 69 del Reglamento del IVA:

- a) Con carácter general, las anotaciones han de realizarse antes del momento en que tenga lugar la liquidación y el pago del impuesto de las operaciones correspondientes.
- b) En el caso de adquisiciones intracomunitarias, en los 7 días siguientes a la realización de las mismas (siempre que este plazo venza antes que el indicado en el punto anterior).
- c) Las ejecuciones de obra a contabilizar en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en los 7 días siguientes a partir del inicio de la expedición o transporte de los bienes.

### 3. Obligaciones de información.

La entrada en funcionamiento del Mercado interior y la abolición de las fronteras fiscales en el ámbito de la Unión Europea a partir de 1 de enero de 1993 ha supuesto la necesidad de establecer nuevas obligaciones formales que permitan compensar la pérdida de información con trascendencia tributaria que se deriva de la desaparición de las declaraciones aduaneras y los controles físicos de mercancías.

#### 3.1. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

El artículo 22 de la Directiva 77/388/CEE, modificado por la Directiva 91/680/CEE, impone a los Estados miembros la obligación de exigir a sus nacionales la presentación de una declaración donde se recoja el resumen de todas las entregas intracomunitarias exentas realizadas por los sujetos pasivos del IVA en otros Estados miembros (donde se considerarán adquisiciones intracomunitarias sujetas y no exentas). Asimismo faculta a los Estados miembros para que exijan a los sujetos pasivos identificados en los mismos que presenten un resumen de las adquisiciones intracomunitarias.

En el ordenamiento tributario español, la normativa básica de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias está constituida por los artículos 78 a 81 del Reglamento del IVA.

Según la redacción que el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero, ha dado al artículo 79.1 del Reglamento del IVA, están obligados a presentar aquella declaración los sujetos pasivos del impuesto que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

- a) **Entregas de bienes** destinados a otro Estado miembro, exentas de IVA. Se consideran entregas las transferencias de bienes (envíos de un Estado miembro a otro, efectuados por un empresario para sí mismo).

Están excluidas de estas entregas:

- Las entregas de medios de transporte nuevos realizadas a título ocasional.
- Las realizadas por sujetos pasivos del IVA para destinatarios que no tengan atribuido un número de identificación a efectos de IVA en cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea (particulares).

- b) **Adquisiciones intracomunitarias de bienes** sujetas a IVA (exentas o no), realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del impuesto. Se consideran adquisiciones intracomunitarias las afectaciones de bienes.

No existe obligación de presentar la declaración recapitulativa cuando no se realicen operaciones intracomunitarias.

*CASO ESPECIAL: las operaciones triangulares.*

El artículo 79.2 del Reglamento del IVA (modificado por el RD 1811/1994, de 2 de septiembre) obliga al empresario o profesional que realice adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas subsiguientes (es decir, operaciones triangulares) a consignar separadamente en el modelo 349 dichas entregas, haciendo constar:

- 1.º Número de identificación a efectos de IVA que utiliza para la realización de las citadas operaciones.
- 2.º Número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro de llegada de la expedición al adquirente de la entrega.
- 3.º Importe total de la entrega.

El motivo es evitar que la Administración fiscal del Estado, donde llegan las mercancías, pierda la información de la adquisición intracomunitaria que precede a la entrega subsiguiente.

**Ejemplo.** Un intermediario español realiza una compra a un proveedor alemán y le pide a éste que remita directamente las mercancías a su cliente en Portugal. La normativa portuguesa de IVA, que se encuentra armonizada, establece, de forma similar a como lo hace el artículo 26.tres de la Ley del IVA español, la exención de la adquisición intracomunitaria cuando concurren una serie de requisitos que ya hemos estudiado en el epígrafe VI de este artículo.

Como el intermediario español no está establecido en Portugal, no presenta allí la declaración recapitulativa y la Administración fiscal portuguesa pierde la información de las compras que ha realizado la empresa portuguesa como operación interior y que en realidad son una adquisición intracomunitaria del intermediario español en Portugal, seguida de una entrega interior al cliente portugués.

El Reglamento del IVA, al establecer la obligación a cargo del intermediario de presentar la declaración recapitulativa, permite que la Administración española facilite al Estado miembro de llegada, en este caso Portugal, los datos sobre las ventas del intermediario español al cliente nacional, que allí es una operación interior, y la Administración del Estado de llegada puede contrastar esa información con la que recibe del comprador nacional.

Según el artículo 80 del Reglamento del IVA, en la declaración recapitulativa se consignarán los siguientes datos:

1. Identificación de los proveedores y clientes (apellidos y nombre o razón social y NIF/IVA intracomunitario).
2. Base imponible a efectos de IVA, cualquiera que sea su cuantía, sin que sea de aplicación el límite de 500.000 pesetas o cualquier otro.
3. Número de identificación asignado al sujeto pasivo en el otro Estado miembro, cuando se trate de transferencias o afectaciones de bienes.

Cuando la contraprestación de las operaciones se establezca en moneda o divisa distinta de la española, la base imponible se reflejará aplicando el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de España, vigente en el momento del devengo.

Los datos contenidos en la declaración recapitulativa deberán rectificarse cuando:

- a) Se haya incurrido en errores.
- b) Se hayan producido modificaciones en la base imponible del IVA, situaciones que según el artículo 80 de la Ley del IVA son:
  - Devolución de envases y embalajes.
  - Concesión de descuentos y bonificaciones posteriores al momento de la operación.

- Resolución total o parcial de las operaciones.
- Alteración del precio.
- Cuotas repercutidas incobrables.
- Quiebra o suspensión de pagos del destinatario.

La rectificación se incluirá en la declaración recapitulativa del período en que haya sido notificada al destinatario de los bienes, y se hará constar en las hojas específicas que aparecen en el modelo de declaración (distintas de las correspondientes a entregas y adquisiciones).

La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se presenta mediante el modelo 349. Puede presentarse en soporte de papel o en soporte magnético de sus hojas interiores. Esta última modalidad es **obligatoria** en cuanto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando la declaración contenga más de 100 operadores.
- b) Cuando se trate de empresas que deban presentar la declaración a las Unidades Central o Regionales de Gestión de Grandes Empresas.

La declaración mediante soporte magnético legible por ordenador puede presentarse:

- En soporte individual.
- En soporte colectivo (p. ej.: asesoría fiscal que presenta en un solo soporte todas las declaraciones de sus clientes), si bien en este caso se exige que todos los declarantes pertenezcan a una misma Delegación de la Agencia Tributaria.

La declaración se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo. En el caso de declaración mediante soporte magnético legible por ordenador en soporte colectivo, se presentará en la Delegación de la Agencia Tributaria cuando los declarantes no pertenezcan a una misma Administración.

Cabe la posibilidad de presentar la declaración en euros cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se trate de declaraciones correspondientes a períodos impositivos posteriores a 1 de enero de 1999.
- Que se lleve la contabilidad en euros, o en caso de no estar obligado a llevar contabilidad, que los libros registro fiscales estén expresados en euros.

- Que la primera declaración de IVA presentada o por presentar durante el ejercicio esté también expresada en euros.

No es preciso manifestar previamente la intención de presentar la declaración en euros, aunque una vez elegida esa opción, tiene carácter irrevocable.

Existen dos plazos para presentar la declaración (art. 81 del Reglamento del IVA):

**1. Trimestral.** Es la regla general. Se presenta en los 20 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente **trimestre natural** al que se refiere la información. En el cuarto trimestre el plazo de presentación es hasta el 30 de enero.

**2. Anual.** Durante los 30 primeros días naturales del mes de enero, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que el importe total de las entregas de bienes y servicios, excluido el IVA, realizadas durante el año natural anterior, no haya sobrepasado 4.550.000 pesetas.
- Que el importe total de las entregas intracomunitarias de bienes, excluidas las relativas a medios de transporte nuevos, realizadas durante el año natural anterior, no exceda de 1.300.000 pesetas.

Se trata de esta forma de evitar a empresas pequeñas la carga administrativa de presentar trimestralmente la declaración, que al no tener un límite mínimo respecto a la cuantía de las operaciones a incluir podría dar lugar a la presentación de la misma por cantidades insignificantes.

En caso de iniciar la actividad a mitad de año, las cantidades anteriores se computan elevando al año las operaciones realizadas en el primer trimestre natural de ejercicio de la actividad.

### 3.2. Declaración estadística del comercio intracomunitario (INTRASTAT).

La desaparición de las aduanas intracomunitarias a partir del 1 de enero de 1993 privó a los distintos Estados miembros de la Unión Europea de los datos estadísticos del intercambio de bienes que antes proporcionaba el Documento Unificado Administrativo (DUA), y en la actualidad sólo recoge la información relativa al comercio con terceros países.

Por ello se estableció un nuevo sistema de recogida de datos estadísticos conocido como Sistema INTRASTAT, cuyo objetivo es la realización de las estadísticas de intercambio de bienes entre los distintos Estados miembros.

La regulación comunitaria del INTRASTAT la constituyen los Reglamentos Comunitarios 3330/1991 y 1901/2000 del Consejo y 2256/1992 y 3046/1992 de la Comisión. La adaptación al Derecho interno español se ha venido haciendo mediante circulares y resoluciones de publicación anual por parte del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, la última de las cuales, de fecha 21 de diciembre de 2000, constituye la normativa aplicable.

Según dicha Resolución, están obligados a suministrar información estadística todas las personas físicas o jurídicas que intervengan en una operación intracomunitaria. No obstante existen unos **umbrales estadísticos** que reducen la obligación de suministrar información:

- **Umbral de asimilación.** Dispensa de presentar las declaraciones estadísticas, que se sustituyen por la declaración fiscal de operaciones intracomunitarias. Para 2001 está fijado en 16.000.000 pesetas de expediciones intracomunitarias en el año precedente.
- **Umbral simplificación.** Es facultativo para cada Estado y permitía reducir los datos a facilitar de cada expedición –declaración simplificada– siempre que no se superaran los 16.000.000 pesetas en 2001. En España se identifica con el umbral de asimilación.
- **Umbral de transacción.** Fijado en 16.000 pesetas se aplica a aquellos obligados que realicen frecuentemente muchas pequeñas operaciones con productos muy diversos, no teniendo que presentar declaración si por cada clase diferente de producto el valor de éste es igual o inferior a 16.000 pesetas.
- **Umbral estadístico.** Obliga a facilitar una serie de datos (valor estadístico, condiciones de entrega, modalidad de transporte y régimen estadístico de las mercancías) a aquellos operadores cuyo importe anual facturado supere 1.000 millones pesetas.

Las declaraciones se realizan mediante formularios estadísticos, en soporte impreso, magnético o telemático (mediante redes de valor añadido o por Internet), debiendo presentarse en el plazo de los 12 primeros días hábiles del mes siguiente al que se refiere la información.

El incumplimiento de las obligaciones impuestas por el Sistema INTRASTAT constituye infracción administrativa de acuerdo con el artículo 50 de la Ley 12/1989, de la Función Estadística Pública, que las clasifica en: leves, graves y muy graves. Las sanciones aplicables, de acuerdo con el artículo 51 de la misma ley, son multa de 10.000 a 50.000 pesetas (leves), de 50.001 a 500.000 pesetas (graves) y de 500.001 a 5.000.000 pesetas (muy graves).

En resumen, es importante recordar que la declaración INTRASTAT es una declaración estadística, sujeta al secreto estadístico y por tanto sin posibilidad de acceso a la misma por parte de la Administración fiscal, ya que el artículo 37.5 b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece «el secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística».

La declaración fiscal ya hemos visto que en algunos supuestos puede sustituir a la declaración estadística (cuando no se supere el umbral de asimilación de 16.000.000 ptas.), pero nunca la declaración estadística puede sustituir a la declaración fiscal.

### 3.3. El sistema de intercambio de información de IVA.

El Reglamento 218/1992 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, es la base sobre la que se asienta el sistema común de intercambio de información en materia de IVA, conocido por sus iniciales VIES (*VAT – Value Added Tax– Information Exchange System*), que a su vez permite una implantación eficaz del régimen transitorio de IVA.

El sistema VIES, que es por tanto el instrumento de control de las operaciones intracomunitarias, se basa en dos bases de datos interrelacionadas:

- Base de datos de operadores intracomunitarios.
- Base de datos de operaciones intracomunitarias.

#### a) Base de datos de operadores intracomunitarios.

Regulada en el artículo 6 del Reglamento 218/1992, es conocida como Censo VIES. Comprende a todas aquellas personas físicas o jurídicas a las que cada Estado miembro asigna un número de identificación a efectos de IVA con el que puedan realizar operaciones intracomunitarias.

El citado artículo 6 permite que la autoridad fiscal de cualquier Estado miembro puede obtener, de forma directa y en cualquier momento, la confirmación de la validez de un NIF/IVA, así como la fecha de asignación y baja, en su caso, del mismo.

La importancia de este tipo de consulta ya ha sido destacada cuando estudiamos el número de operador intracomunitario en el epígrafe XII.1.1 ya que si el NIF/IVA no está dado de alta en el Censo VIES la operación no puede considerarse como una entrega intracomunitaria exenta, sino como una operación interior, sujeta y no exenta.

#### b) Base de datos de operaciones intracomunitarias.

El artículo 4 del Reglamento 218/1992 crea una segunda base de datos en la que los Estados miembros almacenan y tratan la información sobre operaciones intracomunitarias.

El documento base de la información recogida en el sistema VIES es la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349), que consta de una hoja de resumen o carátula y cuatro más, que contienen:

TIPO DE OPERACIÓN INTRACOMUNITARIA	CLAVE
• Entregas intracomunitarias .....	1
• Adquisiciones intracomunitarias .....	2
• Rectificaciones de entregas .....	3
• Rectificaciones de adquisiciones .....	4

El intercambio de información que se lleva a cabo a través del sistema VIES se produce en tres niveles:

- Un primer nivel en el que la información se facilita por todos los miembros de la Unión de forma masiva, es decir, se remite de una sola vez toda la información correspondiente a cada Estado miembro.

Esta información permite conocer al Estado requirente, para un NIF asignado por él, el valor total de las adquisiciones intracomunitarias que ha realizado a todos los operadores identificados a efectos de IVA en el Estado requerido.

**Ejemplo.** La Administración fiscal española puede conocer para un determinado NIF español (p. ej.: A12/345.678) el valor total de las adquisiciones intracomunitarias que éste ha realizado en un determinado país (p. ej.: Reino Unido).

- Un segundo nivel en el cual, a partir de la información del nivel anterior, el Estado requirente puede identificar de forma individualizada a todas las personas a las que un contribuyente ha realizado adquisiciones intracomunitarias.

**Ejemplo.** La Administración fiscal española puede identificar de forma individualizada a todos y cada uno de los proveedores que el contribuyente A12/345.678 tiene en el Reino Unido.

- Un tercer nivel en el que las autoridades fiscales españolas pueden solicitar a cada operador intracomunitario de forma individualizada y directa, aunque a través de las autoridades fiscales del país de origen, al menos los números, fechas e importes de las facturas justificativas de todas las adquisiciones intracomunitarias que ha realizado un contribuyente español. La autoridad requerida suministrará la información en un plazo no superior a tres meses desde la recepción de la solicitud (art. 5 del Reglamento 218/1992).

**Ejemplo.** Una vez que se ha identificado de forma individualizada a todos los proveedores del contribuyente A12/345.678, la Administración fiscal española puede solicitar al proveedor One, Two, Three, LTD, a través de las autoridades británicas, al menos, el número, fecha e importe de las facturas que ha emitido a nombre de A12/345.678.

### XIII. CONCLUSIÓN

El hecho de que las adquisiciones intracomunitarias tengan un efecto neutro tanto de cara a la liquidación del impuesto, donde son a la vez cuotas repercutidas y cuotas soportadas, como de cara a la contabilización de las mismas como crédito (IVA soportado) y débito (IVA repercutido), puede hacer que algunos empresarios o profesionales, afortunadamente cada día en menor número, sientan la tentación de simplificar sus obligaciones formales prescindiendo totalmente de las adquisiciones intracomunitarias tanto en la liquidación del IVA, como en la contabilización de las mismas, la emisión de los documentos equivalentes a facturas y la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Todo ello sustituido con el peregrino argumento de que no afecta a la cuota a ingresar por IVA y además ya se presenta la declaración INTRASTAT. Veamos con un **ejemplo** ilustrativo cuál puede ser la funesta consecuencia de dicha simplificación:

3

#### Ejemplo:

«Cinco, S.A.» es una empresa que se dedica a la compra de teléfonos móviles en Finlandia, que posteriormente vende en España. Durante el ejercicio 20X1 adquirió a su proveedor finlandés mercancías por importe de 562.500 euros. Las ventas interiores fueron de 950.000 euros con unas cuotas de IVA soportado deducible de 140.000 euros.

El director económico-financiero, asesorado por un amigo que dice «conocer profundamente el sistema fiscal» y que le ha convencido de que no es necesario declarar las adquisiciones intracomunitarias, ya que son a la vez IVA repercutido e IVA soportado, ha decidido presentar las declaraciones-liquidaciones trimestrales omitiendo toda mención a las mismas. El resumen anual (modelo 390) presentado recoge los siguientes datos:

Base imponible de operaciones interiores .....	950.000
IVA repercutido por operaciones interiores .....	152.000
IVA soportado por operaciones interiores .....	140.000
	12.000
Cuota ingresada por autoliquidación .....	12.000

Además, tampoco ha contabilizado ni en los libros oficiales de contabilidad ni en los libros registro de IVA las adquisiciones intracomunitarias, ni por supuesto ha emitido los documentos equivalentes a las facturas. Por último y para ser coherente con todo lo anterior, tampoco ha presentado la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias ya que según su «peculiar asesor fiscal: es suficiente con la presentación de la declaración INTRASTAT».

.../...

.../...

Examinemos cuáles son las consecuencias de la conducta de «Cinco, S.A.» ante una posible comprobación por parte de la Administración tributaria:

- 1.º Procede incrementar la base imponible de IVA por adquisiciones intracomunitarias sujetas y no exentas de IVA, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley del IVA y consecuentemente también procede aumentar la cuota de IVA repercutido.
- 2.º No procede admitir como cuota de IVA soportado deducible las cuotas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias, ya que el contribuyente no se encuentra en poder del documento equivalente a la factura (autofactura) acreditativo del derecho a la deducción exigido por el artículo 97.uno.3.º de la Ley del IVA.

Asimismo tampoco son deducibles dichas cuotas por no estar registradas en la contabilidad ni en los registros oficiales de IVA, requisito exigido por el artículo 95.dos.3.º de la Ley del IVA.

En consecuencia procede la siguiente regularización de la situación tributaria del contribuyente:

Base imponible de operaciones interiores .....	950.000	
Base imponible de operaciones intracomunitarias .....	562.500	
<b>BASE IMPONIBLE GRAVADA TOTAL .....</b>	<b>1.512.500</b>	
IVA repercutido por operaciones interiores .....	152.000	
IVA repercutido por operaciones intracomunitarias .....	90.000	
<b>IVA REPERCUTIDO TOTAL .....</b>	<b>242.000</b>	
IVA soportado por operaciones interiores .....	140.000	
IVA soportado por operaciones intracomunitarias .....	0	
<b>IVA SOPORTADO TOTAL .....</b>	<b>140.000</b>	
Cuota a ingresar .....	102.000	
Cuota ingresada por autoliquidación .....	12.000	
<b>Cuota a regularizar .....</b>	<b>90.000</b>	

Esta cuota coincide con la cuota soportada correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias, que no ha sido considerada como deducible por los motivos antes mencionados y que, aunque genera los correspondiente intereses de demora que se incorporarían a la propuesta de liquidación, el contribuyente podría deducirse dichas cuotas en posteriores declaraciones-liquidaciones, siempre que se den los requisitos cuyo incumplimiento generó su no deducibilidad y salvo que se concurran las circunstancias mencionadas en el siguiente número.

- 3.º La conducta del contribuyente, si bien no puede calificarse de dolosa, puesto que no tenía la intención deliberada de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, sí puede considerarse como negligente (en el sentido de haber omitido el deber de cui-

.../...

.../...

dado a que toda persona se encuentra sujeta en sus relaciones con la Hacienda Pública) y por tanto cabe la posibilidad de que se le abra al contribuyente un expediente sancionador por infracción tributaria grave.

Dicho expediente produce un doble efecto: por un lado, supone que la cantidad a ingresar como consecuencia de la regularización tributaria (cuota + intereses de demora) se verá aumentada en el importe de la sanción correspondiente; y por otra parte, implica que el contribuyente, en base al artículo 89.tres.2.º de la Ley del IVA, no podrá deducirse las cuotas de IVA soportado por las adquisiciones intracomunitarias al haberse puesto de manifiesto cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el contribuyente y su conducta ser constitutiva de infracción tributaria. Por tanto, pierde de forma definitiva la posibilidad de deducción de las cuotas procedentes de las adquisiciones intracomunitarias.

- 4.º Por último, la no presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) constituye infracción tributaria simple sancionable con multa de 3.000 a 150.000 pesetas cada dato, con un mínimo de 25.000 pesetas por cada declaración no presentada ya que, aunque el contribuyente presentó la declaración INTRASTAT, como ya hemos visto, ésta es una declaración estadística, que nunca puede ser utilizada por la Administración fiscal por lo que, en ningún caso, puede considerarse la presentación de la declaración INTRASTAT como sustitutivo de la declaración recapitulativa.

En resumen, puede verse cómo la no declaración de las operaciones intracomunitarias no da lugar a ninguna «simplificación», antes al contrario puede producir un grave perjuicio a la empresa que, en el mejor de los casos, acaba con la anticipación del pago de las cuotas repercutidas para posteriormente deducirse dicha cantidad y en la peor de las situaciones termina con la pérdida definitiva del derecho a la deducción, además de la imposición de una sanción grave.