

TRABAJO EFECTUADO POR:

JUAN ZURDO RUIZ-AYÚCAR

Bufete «Zurdo y Giménez Reyna»

*(Ponencia presentada en el I Congreso Nacional de
Subinspectores de los Tributos celebrado en Granada
los días 19 y 20 de octubre de 1995)*

Sumario:

Presentación y Planteamiento.

I. Operaciones sobre bienes.

1. Operaciones ordinarias.

1.1. Entregas de bienes.

1.2. La adquisición intracomunitaria.

1.3. Correlación.

2. Las especialidades.

- 2.1. Primera especialidad.
- 2.2. Segunda especialidad.
- 2.3. Tercera especialidad.
- 2.4. Cuarta especialidad.
- 2.5. Quinta especialidad.
- 2.6. Sexta especialidad.
- 2.7. Séptima especialidad.

II. Las prestaciones de servicios.

1. Las ejecuciones de obra.
2. Transportes y servicios conexos.

III. Conclusión.

PRESENTACIÓN Y PLANTEAMIENTO

Agradezco a la Asociación de Subinspectores la oportunidad de estar hoy aquí para presentar esta Ponencia. Dadas las circunstancias, pretendo hacer una exposición eminentemente divulgativa y práctica, a la par que sintetizada, y por ello prescindiré de referencias doctrinales y de remisiones al detalle de las normas de aplicación.

- 1.º La Ponencia trata de explicar la evolución normativa del llamado régimen transitorio del IVA intracomunitario. Y lo primero de todo, consistirá en explicar por qué estamos ante un régimen transitorio.
- 2.º El régimen es transitorio porque se sitúa entre dos puntos de referencia, que corresponden a los dos principios de jurisdicción para localizar los hechos imposables: el destino y el origen.
- 3.º Como punto de partida tenemos la Sexta Directriz, que arranca de 1976 y llega a regir, en esta materia, hasta 1993.
- 4.º Esta Directriz se fundamenta en el principio de destino, y de ella nace el siguiente esquema: hay dos ámbitos especiales de referencia para aplicar el IVA. El interior de cada país y el exterior, cualquiera que sea.
- 5.º Nosotros vamos a prescindir ahora del tráfico interior. Pues bien, centrados en el tráfico exterior, toda relación empresarial de un Estado con el resto del mundo, sea o no comunitario, da lugar a un tratamiento prácticamente común.
Haya o no Aduana, toda entrada de mercancía es importación y toda salida es exportación.
El principio de destino exige gravar con el impuesto interior equivalente las importaciones, y desgravar o eximir de dicho impuesto las exportaciones.
Tratándose de servicios se aplican reglas propias que desde luego nada tienen que ver con las operaciones propiamente comerciales, pero que tratan de responder a la misma funcionalidad económica: localicemos en destino y gravemos las operaciones que se reciben en nuestro país, no gravando los servicios que se destinan al exterior. Debe advertirse que en materia de servicios hay, no obstante, especialidades de importancia que alteran este mecanismo, como sucede, por ejemplo, con las operaciones inmobiliarias o los transportes.
- 6.º Éste es por tanto, el esquema resultante que se recibe en España (territorio común) en 1986 y que llega hasta 31 de diciembre de 1993.
- 7.º ¿Por qué se termina con este régimen?
Desde el momento de implantarse el IVA, en 1970, en la CEE, se es consciente de su sumisión a un principio pragmático de gradualidad en todos sus aspectos. Es muy difícil, por no decir imposible, lograr de la noche a la mañana un sistema uniforme, pero ello no impide que se tenga como objetivo final en la construcción de lo que se llama «un verdadero mercado interior».

Primero se adopta un esquema común de IVA muy rudimentario, para desterrar los sistemas divergentes y distorsionadores que tenía cada Estado miembro, entre 1970 y 1976. Luego nace la Sexta Directriz, absolutamente fundamental y de plena vigencia, pero -llegada la etapa de la segunda ampliación- se piensa en avanzar hacia esa construcción del mercado interior. Se elabora el Libro Blanco y se firma el Tratado de Maastricht, todo ello para avanzar en los mecanismos económicos de la integración. Y cuando se aborda la figura del IVA se es consciente de que un verdadero mercado interior funciona con el principio del origen, y por ello se plantea el problema de abandonar el principio de destino en lo que se refiere a las operaciones entre los Estados miembros.

Entre 1987 y 1991, se elaboran muy diversas propuestas hasta que por fin se llega a la que ha resultado posible: hágase un régimen transitorio que permita ir dando los pasos necesarios para que los Estados y los operadores económicos vayan acostumbrándose a funcionar como si se tratase de un verdadero mercado interior: el 1 de enero de 1993 debían estar eliminadas las Aduanas entre los Estados miembros.

No es posible el origen, súbitamente, por dos grupos de razones fundamentales: primero, porque hay que adaptar los mecanismos públicos y privados a este cambio de enfoque representado por la libre circulación, y segundo porque el principio de origen va a alterar sustancialmente las recaudaciones estatales, con lo que se afecta a los esquemas presupuestarios y a la vertiente política de los Estados miembros.

8.º Se llega así a la fórmula del régimen transitorio, respecto del cual destaco las siguientes ideas:

1. Que, efectivamente, es transitorio hasta que se dé el paso siguiente hacia el origen, una vez que estén en vías de solución tanto el problema recaudatorio como el rodaje de empresas y administradores públicos.
2. Que, prevista su finalización para 1 de enero de 1997, hoy sabemos que ello no es posible, por causa de su dependencia de los restantes aspectos institucionales, económicos y monetarios, de la integración.
3. Que es un régimen caracterizado por su gran complejidad y farragosidad, tanto normativa como de aplicación.
4. Que no tenemos, yo al menos, una idea clara de cuál vaya a ser la fórmula de salida. Lógicamente irá orientada hacia la realidad del origen, pero no será fácil. Es decir: el origen significará que entre el proveedor de un Estado y el destinatario de otro no habrá ajuste alguno ni mecánica diferente a la que ya conocemos en nuestros mercados interiores; una operación entre Granada y Santander, de compra o de venta, deberá hacerse igual que entre Granada y Viena, por ejemplo.
Es fácil intuir que para que esta asimilación sea real deberá estar bien resuelto tanto el aspecto de la aproximación de los tipos de gravamen como el de las garantías necesarias para poner en juego un impuesto que hace posible disponer, por el efecto del IVA soportado, de un crédito frente al Tesoro, aparte de lo que representa que un Estado miembro permita a sus empresarios deducir el IVA repercutido y liquidado en otro.

9.º Expuesto así el terreno de juego mi objetivo es hacer ahora una síntesis normativa y funcional de los esquemas resultantes en este período transitorio. Y para ello diferenciaré las figuras clásicas ya en el IVA de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.

I. OPERACIONES SOBRE BIENES

Desde 1993, los ámbitos territoriales de aplicación del IVA pasan de dos a tres: el interior de cada país, el exterior a la Unión Europea (en adelante U.E.) y el que ocurre entre los Estados miembros. Éste es el tráfico intracomunitario al que nos vamos a referir, aunque inevitablemente incidirá sobre las operaciones interiores y exteriores.

Los términos importación y exportación dejan de aplicarse a las operaciones de este tráfico, y en su lugar se habla de adquisiciones intracomunitarias y entregas al tráfico intracomunitario.

Lo peculiar de estas operaciones, como enseguida veremos, es que prácticamente sólo ha cambiado la semántica: prácticamente todas las operaciones se siguen gravando en destino, pero con este régimen se logran dos objetivos básicos: hacer posibles los intercambios sin Aduanas (y todo lo que ellas comportan) y habituar a los operadores económicos a relacionarse directamente entre ellos, lo que arrastra mecanismos indispensables de identificación, declaraciones cruzadas y controles supranacionales más o menos uniformes y contrastables entre las Administraciones.

En la Comunidad las normas de aplicación son, sobre la Sexta Directriz, las tres siguientes:

- 1991 núm. 680 que establece todo el régimen transitorio. (D. 91).
- 1992 núm. 111 que adopta las primeras medidas de simplificación. (D. 92).
- 1995 núm. 7 que establece las nuevas y segundas medidas de simplificación. (D. 95).

Estas tres son las normas básicas a las que nuestro ordenamiento ha de adaptarse. Y ello lo ha hecho de la forma siguiente:

- Para el nuevo régimen se aprueba entera toda una nueva Ley del IVA, la 37/1992, vigente.

- Las primeras medidas de simplificación, que debían adoptarse a más tardar para 1994, se recogen en el Decreto-Ley 7/1993.
- Adaptaciones adicionales se hacen en las Leyes de Medidas Urgentes de fin de año, para 1994 y 1995, es decir, las Leyes 22/1993 y 42/1994. Además debe tenerse presente la Ley 23/1994.
- La nueva Directriz de simplificación deberá adaptarse, necesariamente, para 1996 y contamos ya con normas en Anteproyecto.

Todo ello se complementa y desarrolla con las disposiciones reglamentarias y Órdenes Ministeriales precisas especialmente para cobertura de obligaciones formales.

Mi objetivo ahora es ofrecer una síntesis, lo más clara posible, de esta normativa, para facilitar, si es el caso, la aproximación a una regulación extremadamente difícil y farragosa.

1. Operaciones ordinarias.

La mayor parte del tráfico intracomunitario no debe ofrecer problemas prácticos de calificación, y en su mayor parte consistirá en ventas que hacen empresarios de un Estado a empresarios de otro.

Hasta 1992, estas operaciones eran exportaciones e importaciones.

Desde 1993, se denominan «entregas al tráfico intracomunitario» y «adquisiciones intracomunitarias».

Lo que resulta difícil de entender y complica las cosas son las especialidades.

O sea que, en su régimen ordinario, nos encontraremos con entregas y adquisiciones.

1.1. Entregas de bienes.

Su concepto es el común: transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Vale así la norma general del artículo 8 de la Ley. Naturalmente la sujeción supone la presencia de un empresario.

La entrega al tráfico intracomunitario supone, necesariamente, una expedición o transporte con destino al adquirente.

Si no hay tal expedición, las entregas empresariales se localizan *in situ*, es decir, en el propio Estado del vendedor en el que se han puesto a disposición del adquirente, y se tratará siempre de una operación interior.

Dos ideas hay que destacar: localizar significa someter a tributación pero no que ésta se produzca, ya que el sistema intracomunitario aunque localice en una jurisdicción puede declarar exenta la operación.

Y segunda: que debe haber transporte para que haya operación intracomunitaria, siendo indiferente que el transporte lo realice el vendedor o el comprador o un tercero por su cuenta.

Así, entrega al tráfico intracomunitario es la venta del empresario de un Estado miembro a otro, de un Estado diferente, al que se remite la mercancía por cualquiera.

Esta operación hecha, por ejemplo, por un empresario español a uno francés, es una entrega intracomunitaria que se localiza en España.

1.2. La adquisición intracomunitaria.

La operación correlativa a la venta es la compra, antes por importación, ahora por adquisición intracomunitaria.

El empresario de otro Estado miembro, que compra a empresario español mercancía que se expide desde España a aquél, está realizando una adquisición intracomunitaria. Y la adquisición, se localiza en el Estado miembro en el que se produce la llegada con destino al adquirente.

Vemos que se producen así dos hechos imponible correlativos: entrega y adquisición, cada uno de los cuales se localiza en su lugar respectivo.

1.3. Correlación.

Si como efecto de la localización se gravasen ambas operaciones, habría un doble gravamen, y como ello no es posible hay que arbitrar una solución. Sólo se debe gravar una vez, y ello dependerá del principio jurisdiccional elegido. Si -como hemos dicho- el período transitorio mantiene el principio de destino, habrá que eximir las entregas y sujetar efectivamente las adquisiciones, y esto es lo que se hace, es decir, como hasta 1992 el envío al exterior dentro de la U.E. está exento y la compra dentro de la U.E. está sujeta, pero sin que se trate ya de exportaciones o importaciones porque no hay Aduanas.

Cuando se pase el origen previsiblemente desaparecerá el gravamen, y el propio concepto, de las adquisiciones y se someterán las entregas desde el país de origen.

Este esquema elemental, así de sencillo, resulta de los artículos 8, 68 y 13 de la Ley; la exención de las entregas intracomunitarias se contiene en el artículo 25.1.

2. Las especialidades.

Lo que verdaderamente complica y hace difícil todo este régimen son las especialidades que contiene, y que nacen o bien de las propias complejidades del tráfico o de la técnica tributaria, lo que provoca la necesidad de pensar y resolver gran variedad de situaciones. Vamos a examinarlas.

2.1. Primera especialidad.

Adquisición por persona jurídica que no es sujeto pasivo. Se sujeta también, conforme al artículo 13.1.º de la Ley.

Puede suponerse el enorme alcance práctico de esta norma, que obliga a autoliquidar el IVA adquisición a entes que no son sujetos pasivos del impuesto.

2.2. Segunda especialidad.

ADQUISICIONES REALIZADAS POR DETERMINADAS CATEGORÍAS DE SUJETOS.

La Ley española, en su artículo 14, siguiendo la norma comunitaria recoge tres categorías de posibles adquirentes:

1. Agricultores en régimen especial.
2. Empresarios que realizan exclusivamente operaciones que no dan derecho a deducción.
3. Personas jurídicas que no actúan como sujetos pasivos.

Estas tres categorías de adquirentes, si incurren en adquisiciones intracomunitarias, están sometidas, ante todo, a un umbral fijado en 10.000 ecus (1.600.000.- pesetas).

Si sus adquisiciones exceden tal cifra, incurren en el gravamen ordinario de las operaciones intracomunitarias.

Si no llegan a dicha cifra, las adquisiciones realizadas no tributan (en este caso en España, como tales adquisiciones) salvo que opten expresamente por la sujeción y por plazo no inferior a dos años.

La sujeción efectiva es importante porque influirá en la localización de las operaciones y en el juego paralelo de las exenciones.

2.3. Tercera especialidad.

EFFECTO DE LAS REGLAS ESPECIALES DE LOCALIZACIÓN.

El artículo 68 de la Ley define las reglas de localización de las entregas de bienes, como criterio jurisdiccional de sujeción conforme a las normas de las Directivas de la U.E.

El precepto tiene seis apartados, de los que destacaremos los números Tres, Cuatro y Cinco.

Los restantes apartados, de menos interés en este momento, son:

- Uno: las entregas sin transporte se localizan en territorio español cuando en él ocurre la puesta a disposición.
- Dos: reglas de localización de entregas en España cuando en este territorio se inicia el transporte, cuando hay operaciones de instalación o montaje, se trata de operaciones sobre inmuebles y entregas a bordo de ciertos medios de transporte.
- Seis y regla especial del número Dos, 1.º, párrafo segundo: reglas especiales de localización en relación con operaciones de comercio exterior a la U.E. y que luego veremos.

El tráfico intracomunitario se somete así a las reglas de los tres apartados restantes: Tres, Cuatro y Cinco.

Comenzando por el apartado quinto debe observarse la singularidad que impone la presencia de Impuestos Especiales. En este caso no procede excepción alguna al gravamen en destino y por ello se dispone que siempre están sujetas las adquisiciones intracomunitarias en el territorio de llegada cuando en este territorio procede la exigibilidad de Impuestos Especiales conforme a la normativa armonizada para esta clase de tributos. Esta regla prevalece incluso aunque los adquirentes sean los sujetos exceptuados en el artículo 14 (art. 68, Cinco y 14.3 de la Ley española).

Los apartados Tres y Cuatro contemplan la localización de determinadas operaciones de entrega al tráfico intracomunitario ya en territorio español (Cuatro) ya en otro Estado miembro (Cinco) cuando se dan las circunstancias que prevén y que son correlativas.

Así se localizan en España entregas de bienes cuya expedición se ha iniciado en otro Estado miembro y con destino al territorio español.

- Si la expedición se ha efectuado por el vendedor o por su cuenta.
- Destinatario es alguno de los sujetos del artículo 14 o cualquier otra persona que no sea sujeto pasivo.
- No se trata de medios de transporte ni de supuestos de instalación.
- Y el proveedor del otro Estado ha remitido al territorio español y en el año precedente mercancías por valor superior a 4.500.000 pesetas.

Si esta cifra hubiese sido menor el proveedor localizaría en su territorio, pero se le concede el derecho de optar por localizar la entrega en el territorio español.

Paralelamente, entregas de bienes hechas por empresarios españoles iniciando en nuestro territorio la expedición no se localizan en nuestro territorio si se dan correlativamente las condiciones dichas:

- El transporte se efectúa por cuenta del empresario español.
- La entrega de destino a sujetos excluidos de la sujeción a las adquisiciones intracomunitarias.
- El empresario español ha vendido en ese territorio de destino más de 4.550.000.- pesetas, sin perjuicio de que, siendo menos, opte por localizar en destino.

2.4. Cuarta especialidad.

ENTREGAS POR ASIMILACIÓN.

Son operaciones de dos clases: las ejecuciones de obra y las transferencias de bienes de empresa.

1. Las ejecuciones de obra.

Ante todo conviene tener claro el concepto. Desde el punto de vista civil el contrato de obra puede realizarse con o sin aportación de materiales por el dueño de la obra.

A efectos del IVA no todas las ejecuciones de obra se asimilan a las entregas de bienes. Ello ocurre según el artículo 8, Dos, 1.º de la Ley.

- Si el empresario que ejecuta la obra aporta todos los materiales.
- O si aporta materiales en parte, si su coste excede del 20 por 100 de la base.
- O si, tratándose de bienes muebles, el empresario obtiene el bien por construcción o ensamblaje, haya o no aportado materiales.

Calificar la operación no es indiferente, porque ello trasciende a las reglas de localización de la operación, según que sea ejecución de obra o prestación de servicios.

Pues bien, cuando el empresario realiza en España una ejecución de obra así definida, con materiales remitidos por el cliente desde otro Estado miembro, y le reexpide la obra ejecutada, nos encontramos con una entrega por asimilación (art. 9.2.º de la Ley). Estas operaciones se ven sustancialmente alteradas por la Directriz 7/95 con efecto desde 1996 como luego veremos.

2. Las transferencias de bienes de empresa.

La transferencia es un hecho sujeto como entrega cuando un empresario remite bienes de su empresa de un Estado a otro, para las necesidades de su explotación.

Pues bien, tanto las ejecuciones de obra como las transferencias se someten a las reglas de localización de las entregas. Con ello se producen los siguientes efectos:

- 1.º Quien realiza la ejecución de obra en España, y reexpide al cliente de otro Estado, incurre en una entrega localizable en nuestro territorio.
- 2.º Quien transfiere bienes de un Estado a otro, incurre en entrega en el Estado de salida, a modo de gravamen del autoconsumo intracomunitario.

No obstante hay que advertir:

- 1.º Que determinadas transferencias de bienes no hacen nacer la entrega por asimilación, si el destino de dichos bienes en el otro Estado miembro así lo excluye; la Directriz del 91 así lo establece y nuestra Ley lo recoge con relativa identidad de supuestos en el artículo 9.3.º.

2.º Que en principio, y en relación con la ejecución de obra, con aportación de materiales, el dueño -al remitir ésta materiales al empresario- incurriría en una transferencia, pero ello no sucede porque esta clase de envíos es uno de los supuestos que excluyen el nacimiento de esta entrega por asimilación (art. 9.3.º, d).

3.º Que a la inversa, el español que encarga obra al exterior, no incurre en entrega por asimilación (art. 9.3.º, d) pero sí en adquisición por asimilación (art. 16.1.º).

2.5. Quinta especialidad.

LA PRESENCIA DEL COMERCIO EXTERIOR.

La introducción del esquema del tráfico intracomunitario afecta inevitablemente al comercio exterior de toda la U.E. Si, como ocurrirá normalmente, el comercio exterior de importaciones y exportaciones se realiza directamente desde cada territorio, no surgirán diferencias respecto del régimen anterior.

Los problemas nacen cuando el comercio exterior se entremezcla con el tráfico intracomunitario, ya que -idealmente- deberá dar igual realizar aquél en uno u otro Estado miembro y esta exigencia de neutralidad es la que requiere ajustes entre las operaciones sujetas por tráfico intracomunitario y las exigencias que se precisan para lograr dicha neutralidad. Debemos advertir que en este punto comienzan las dificultades de armonización, ya que las reglas aplicables o no se imponen o se adaptan, en el caso español, con dificultades.

a) Por lo que se refiere a las importaciones.

Si el lugar de importación es nuestro territorio, aunque la expedición se haya iniciado en otro país tercero (no U.E.) las entregas que se hagan se considerarán realizadas en nuestro territorio (art. 68, Dos, 1.º p. Segundo de la Ley). Y si los bienes van a ser objeto de entregas en los casos especiales del artículo 68, Tres y Cuatro, pero se han importado en otro Estado miembro será en éste en donde se reputará realizada la entrega por el vendedor.

Pues bien, en el tráfico intracomunitario la importación tiene como destino material una entrega a dicho tráfico, por lo que la Directriz 91 exige el hecho de la importación en cuanto presupuesto de una operación que finalmente será gravada como adquisición en el Estado de destino.

Esta situación la recoge nuestra Ley en el artículo 27.12.º y ello es concebible en diversidad de hipótesis:

- Entrada por España con posterior entrega aquí localizable (art. 68, Dos, 1.º, p. Segundo); si esta entrega se exime (art. 25.1, de la Ley) por destino al tráfico intracomunitario, la importación también está exenta.
- Entrada por España, a cargo de empresario no español: importa, se expide los bienes (incurre en entrega por asimilación al transferirse) y recibe los bienes en destino (al afectar en su país incurre en adquisición). El hecho de que la adquisición final esté gravada evita la transferencia y esta no sujeción de la entrega impone la exención de la importación.

b) Exportaciones.

Paralelamente las exportaciones que un empresario comunitario materialice a través de otro Estado miembro están, obviamente, exentas; la cuestión es qué ocurre con las operaciones previas; si es el propio empresario quien exporta, efectúa una transferencia a otro país, que está exenta como dispone para el caso del empresario español el artículo 9.3.º, c) por remisión al artículo 21. Si es un empresario de otro Estado quien transfiere a territorio español para exportar, su entrega por asimilación (en su Estado) estará exenta por la correspondiente norma. Pero tanto en un caso como en otro la transferencia para exportar desemboca en una adquisición el Estado desde el que se exporta.

La lógica del sistema requiere que también esta adquisición esté exenta y así se ha previsto en las Directrices 91 y 92. Pero esta previsión tiene naturaleza potestativa para los Estados miembros y en nuestro caso no está contemplada de forma frontal la exención de tales adquisiciones cuyo objeto inmediato es exportar; ello provocará, a nuestro juicio, incertidumbres de aplicación y complejidades administrativas, nacidas más de un recelo que de la confianza en el funcionamiento de los mecanismos lógicos de estas fórmulas. Por otra parte, no existiendo régimen suspensivo para los proveedores de los exportadores no sería muy coherente tratar más favorablemente a los adquirentes intracomunitarios no establecidos que a los nacionales.

c) Un tercer ámbito de aplicación de estas reglas es el relativo al de las operaciones asimiladas a las exportaciones y el de los regímenes especiales.

El problema central es el que relaciona el tráfico intracomunitario con la realización de estas operaciones en España.

Como es sabido, las entregas de bienes en operaciones asimiladas a la exportación o en regímenes especiales disfrutan de exención de IVA; pues bien, si se efectúan adquisiciones intracomunitarias cuyo destino directo es realizar entregas incluidas en los artículos 22 a 24 de la Ley, dado que las entregas están exentas, las adquisiciones efectuadas también lo estarán.

En el caso, por ejemplo, de un naviero español que realiza adquisición de avituallamientos a un portugués, que los expide directamente al buque. La adquisición realizada se corresponde con una entrega que de haberse realizado en nuestro territorio habría estado exenta, conforme al artículo

lo 26.1 de la Ley. Por ello no se entiende que si el destino del envío es la exportación (entrega exenta por el art. 21) la adquisición intermedia que ocurre en nuestro territorio no aparezca exenta al no recoger el artículo 25 la remisión al artículo 21, y supuesto que la adquisición tiene como objeto de entrega a la exportación directamente.

2.6. Sexta especialidad.

LAS OPERACIONES TRIANGULARES.

La Directriz de 1992, contempla la situación siguiente: empresario de un Estado miembro vende mercancía a otro empresario de otro Estado distinto, el cual a su vez la vende a un tercero destinatario en otro tercer Estado; el empresario intermedio no está establecido en el Estado de destino y por ello el primero expide la mercancía directamente al destinatario final, es decir, al tercero.

Se trata de evitar que la interposición del segundo haga nacer un gravamen por la adquisición intermedia y que a su vez se le constituya como sujeto pasivo de una entrega interior en un Estado en el que no está identificado.

La solución consiste en no gravar dicha adquisición ni la entrega subsiguiente, constituyendo en deudor del Impuesto, por la técnica de la inversión, al destinatario final de la mercancía y ello es posible si se acredita que el adquirente intermedio ha cumplido sus obligaciones de declarar el Estado recapitulativo que permite identificar al destinatario final deudor. Ésta es la llamada primera medida de simplificación del IVA en las operaciones triangulares.

La Ley de 1992 no pudo incorporar esta norma, pero sí lo hizo en el plazo que concedió la Directriz, el Real Decreto-Ley 7/1993, que añade un apartado 3 al artículo 26.

De este precepto podemos concluir dos situaciones principales:

1. Empresario español al que se le venden desde un Estado miembro distinto de España, mercancías; el proveedor remite directamente estas mercancías a un tercer Estado siendo destinatario el cliente del empresario español situado en este tercer Estado (ejemplo: inglés vende a español y español vende a francés, remitiendo el primero la mercancía directamente de Gran Bretaña a Francia).
2. La misma operación, pero realizada en España por empresario francés y destinatario español. No se sujetan en España ni la adquisición ni la entrega, debiendo liquidar el empresario español, destinatario final, por inversión.

Estas normas tienen un detallado desarrollo reglamentario de obligaciones formales para sustanciar el efecto indicado.

Pueden producirse situaciones de triangulación previa importación en el territorio de un Estado, por un empresario identificado en otro Estado distinto. A tal efecto, es esencial observar las circunstancias que la expedición, indispensables tanto para localizar la entrega como para constituir una operación intracomunitaria susceptible de triangulación sometida al régimen especial.

2.7. Séptima especialidad.

LOS MEDIOS DE TRANSPORTE.

Los llamados medios de transporte presentan una casuística singular en la que -dada su prolijidad- no vamos a entrar ahora dados los límites descriptivos de esta ponencia.

II. LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

La localización de las operaciones de servicios en el tráfico intracomunitario sigue, ante todo, las reglas generales previstas en nuestra Ley de 1992 artículos 69 y 70.

No obstante, existen especialidades del tráfico intracomunitario, reguladas en los artículos 72 a 74, y que han sido objeto de modificación en la Ley 23/1994 y volverán a serlo por necesidad de adaptar la norma a la Directriz 95/7 para 1996.

Las especialidades se refieren a dos grandes grupos de operaciones: las ejecuciones de obra y los transportes y sus servicios conexos.

1. Las ejecuciones de obra.

Esta figura experimenta una evolución conceptual básica que afectará a su localización.

Ante todo, era posible asimilar las ejecuciones de obra a las entregas de bienes muebles. Así lo hacía nuestra Ley. El resultado, a efectos de localización en operaciones internacionales era:

- Ejecuciones de obra asimiladas a las entregas: siguen la regla de localización de las entregas (art. 68).

- Ejecuciones no asimiladas: son prestaciones de servicios que se localizan por el artículo 70. Uno, 3.º, f, en el lugar de realización material de los trabajos.

Aparecido el régimen intracomunitario nos encontramos con que son operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias las ejecuciones de obra que conceptualmente son asimilables a las entregas intracomunitarias (art. 9.2.º) y, paralelamente, son adquisiciones las recepciones en destino, por el dueño de la obra, del resultado de tales trabajos (art. 16.1.º de la Ley).

El régimen de las ejecuciones de obra se ha mostrado extraordinariamente complejo; obsérvese no sólo la necesidad de calificar la operación como obra y no como servicio, con sus efectos derivados de localización y tratamiento, sino la ficción de considerar como transferencia de bienes la remisión de mercancías que se van a perfeccionar en el otro Estado para luego recibirlas perfeccionadas en concepto de adquisición por «regreso» del resultado de la obra, eximiendo la ida (transferencia) y la vuelta (devolución del que ejecuta la obra) condicionado todo a que el dueño de la obra tribute finalmente por la adquisición.

¿Qué ocurría normativamente? Un desajuste total. La entrega por asimilación sólo ocurre si en el Estado de la reparación se dan las condiciones sustantivas de la asimilación de las ejecuciones de obra; en caso contrario, se produce un servicio que se localiza en el territorio de ejecución, que, en el caso español, no contempla exención; a su vez, el dueño de la obra incurría en transferencia exenta por destinarse a servicio de reparación en otro Estado miembro, y al regreso incurre en adquisición intracomunitaria gravada, siendo así que debió soportar el IVA del estado de la obra y someterse al necesario procedimiento de devolución.

En definitiva, el tráfico de perfeccionamiento intracomunitario se encontraba sometido a unas circunstancias muy complejas.

En cierto momento nuestra Ley, siguiendo la práctica de otros Estados, incorporó en la Ley 23/1994 la exención de estos trabajos de reparación (servicios que no llegan a ser entregas) al artículo 22, de exención de las operaciones asimiladas a las exportaciones, modificando el apartado 17.º de dicho precepto.

Al remitirse el artículo 26.1 para eximir las adquisiciones, a operaciones relacionadas, entre otros, con el artículo 22, la posterior vuelta a España de estos trabajos puede considerarse exenta.

Con ello, tanto los envíos para reparar y su regreso a España están exentos como lo están las llegadas de bienes muebles para ser objeto de trabajos y su regreso al otro Estado miembro.

Pero, en la práctica, sospechamos que las dificultades no han terminado y ello ha debido ser así en el caso español cuando como segundo requisito sustantivo se ha exigido que el destinatario de los servicios tenga derecho a la devolución del IVA soportado en los términos del artículo 119

de la Ley. Es éste, a nuestro juicio, un precepto si no defectuoso, cuanto menos polémico, y afectando, como afecta, a las devoluciones impedirá en más de una ocasión un procedimiento eficaz para neutralizar el impuesto, con lo que interpretado estrictamente no podrá constituirse en causa cumplida para el juego de la exención.

Si éstas u otras parecidas, han sido las dificultades prácticas, el caso es que la cuestión se resuelve en la nueva Directriz para 1996 en la que se termina ya de raíz con la asimilación conceptual de las ejecuciones de obra y las entregas. Toda ejecución de obra pasa así a ser prestación de servicios, y de ello se deriva la supresión de las entregas al tráfico por asimilación de las ejecuciones de obra y todas sus derivaciones de tratamiento, localización, etc.

Resultará así que toda reparación, con o sin aportación de materiales, se localizará en el lugar de su ejecución material, y a efectos del tráfico intracomunitario el dueño de la obra hará una transferencia exenta en el envío, el empresario hará una reparación también exenta y al regreso ocurrirá una adquisición gravada. Ocurriendo la recepción en España, la Ley permite considerar la base en función del coste de la operación, y en el ordenamiento armonizado existe correlativamente una norma análoga.

De esta forma, las reparaciones de todas clases se eximirán cuando se realicen en nuestro territorio con las condiciones del apartado 17.º del artículo 22 antes citado.

Novedad en relación con la localización de los servicios es la relativa a los servicios periciales que se practican sobre bienes muebles. Si bien se mantiene la norma anterior, ahora lo hace con carácter de regla general exceptuada para el caso de que sea necesario remitir los bienes de un Estado a otro, ya que en tal supuesto el servicio se localizará según la regla del país en el que el destinatario esté identificado a efectos del IVA.

2. Transportes y servicios conexos.

Siguiendo la Directriz 91, la Ley española considera transporte intracomunitario de bienes aquel cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en dos Estados diferentes. Los transportes en cuestión se localizan prioritariamente en el territorio de destino o de residencia del destinatario del servicio, supuesto que ha comunicado al transportista un número de identificación de dicho Estado. En defecto de este dato los transportes se localizan en el Estado de salida.

Con posterioridad y con fines de simplificación similares a los establecidos en otros Estados, la Ley 23/1994 incluye -entre las exenciones por operaciones asimiladas a las exportaciones- «los transportes a que se refiere el artículo 70, uno, 2.º de la Ley de 1992, que estén directamente relacionados con los transportes intracomunitarios definidos en el artículo 72».

Aparentemente los servicios que así se eximirían serían los transportes internacionales sujetos por la parte de trayecto realizada en España y en cuanto se relacionasen directamente con el transporte intracomunitario. No obstante el preámbulo de la Ley 23/1994 deja lugar a pocas dudas cuando se refiere a tales transportes como «interiores».

Abundando en esta línea, la Directriz 95 asimila ya frontalmente a un transporte intracomunitario, el transporte ocurrido entre lugares de partida y llegada dentro de un mismo Estado, pero relacionados directamente con transportes intracomunitarios cuyos lugares de partida y llegada se corresponden con dos Estados miembros distintos.

La norma es obviamente simplificadora ya que permite tratar o igual eximir a los transportes interiores parciales con los transportes intracomunitarios aunque aquéllos sean estrictamente interiores, como ocurre con los supuestos de pluralidad de portadores, etc.

Los transportes intracomunitarios arrastran, a efectos de localización, los servicios accesorios y los prestados por intermediarios, sobre la misma regla de ubicación del destinatario; a su vez los transportes interiores asimilados a las operaciones exentas del artículo 22 arrastran en su exención también a los servicios accesorios y los de los intermediarios, siempre que se cumplan las condiciones de que el destinatario esté identificado en otro Estado miembro y que hubiese tenido derecho a la devolución del IVA prevista para los no establecidos en el artículo 119 de la Ley.

La nueva Directriz 95 opera una asimilación conceptual a efectos de tratamiento entre los transportes interiores dichos y los intracomunitarios con ellos relacionados directamente. Pero, a nuestro entender, el efecto de la asimilación no es tanto una supuesta exención de los primeros cuanto una identidad de localización y por ello pensamos que la exención (por la vía del apartado 17.º, 2.º del art. 22) carece de fundamento en nuestro ordenamiento. Eso sí: ocurrida una localización en destino, de un transporte interior así relacionado, más que una exención procederá una no aplicación del IVA español por efecto de la aplicación del IVA del Estado de destino. A la inversa, el Estado español podrá exigir al destinatario aquí identificado el IVA español procedente, por localizar según el criterio expuesto un transporte interior ocurrido en otro Estado miembro relacionado con un transporte intracomunitario y cuyo destinatario esté igualmente aquí localizado.

III. CONCLUSIÓN

Cabe esperar, cuando se redactan estas líneas, que el Parlamento apruebe con rapidez las medidas de adaptación de nuestra Ley del IVA a la Directriz 95 en los extremos en que se precise. En esta fecha nuestras noticias son que existe un Anteproyecto de Ley de Medidas Fiscales que contendrá, como no podía ser menos, la incorporación de estas novedades. Esperemos que ello se haga con la precisión que tan prolija normativa viene requiriendo. Efecto adicional será la incorporación de las importantes modificaciones que estos cambios imponen sobre las obligaciones formales.