

TRIBUTACION

OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

N.º 237

Trabajo efectuado por:

---

**SECUNDINO AVILA GUZMAN**

---

*Inspector de Finanzas del Estado*

---

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
  - 1. Concepto.
  - 2. Hecho imponible.
  - 3. Adquisiciones intracomunitarias no sujetas.
  - 4. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

...

...

5. Adquisiciones intracomunitarias exentas.
6. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias.
7. Devengo del impuesto.
8. Base imponible.
9. Liquidación.

### III. Entregas intracomunitarias.

1. Concepto.
2. Exenciones en las entregas intracomunitarias.
3. Transporte intracomunitario de bienes.

TRIBUTACION	OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS	N.º 237
-------------	-------------------------------	---------

## I. INTRODUCCION

Con la creación del Mercado Unico, desde el 1 de enero de 1993, se ha producido una modificación en la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones realizadas entre los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea.

A partir de este momento, se van a considerar importaciones las entradas en el territorio español de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en España no se aplica en Canarias, Ceuta y Melilla) de bienes procedentes de terceros países (no pertenecientes a la CEE) y exportaciones se considerarán las salidas de bienes con destino a estos mismos terceros países.

Las entradas en España de productos adquiridos en países miembros de la Comunidad Económica Europea se van a considerar «adquisiciones intracomunitarias», y las salidas de bienes con destino a países de la Comunidad Económica Europea serán «entregas intracomunitarias».

La aplicación del Mercado Unico, en estas operaciones, se basará en:

- Supresión de las fronteras fiscales (aduanas).
- La tributación en origen, es decir, se soportará el Impuesto sobre el Valor Añadido en el país donde se adquieran las mercancías. De esta forma cualquier sujeto podría adquirir los bienes en otro país miembro de la Comunidad Económica Europea, abonaría el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente en ese país, y posteriormente éste sería deducible en España junto con las cuotas soportadas en las adquisiciones interiores.

Para que esto se lleve a cabo es necesario, en primer lugar, una armonización de los tipos impositivos en todos los países y además crear un mecanismo de compensación de cuotas entre los Estados miembros, ya que, en otro caso, países netamente compradores de productos de otros Estados estarían devolviendo cuotas que se habrían ingresado en otro Estado.

En tanto no se lleven a cabo estas medidas y otras que también resultarán necesarias, se ha establecido un período transitorio, en principio hasta el 31 de diciembre de 1996, en el cual la tributación se va a seguir exigiendo en el país de destino, es decir, en el país donde se consume el bien.

Debido a la supresión de las barreras fiscales, desaparece el control en la frontera, por tanto, para hacer tributar a los bienes adquiridos en otros Estados en nuestro país, se crea un nuevo hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las «adquisiciones intracomunitarias de bienes».

## II. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

### 1. Concepto.

La regulación de estas operaciones se ha efectuado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el artículo 15, uno, de esta ley se define la «adquisición intracomunitaria» como:

«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».

De esta definición se desprende que uno de los requisitos básicos de la adquisición intracomunitaria es el transporte, es decir, tiene que existir un transporte efectivo de un Estado a otro para que se produzca la adquisición intracomunitaria.

En el apartado dos del artículo 15 se hace la aclaración de que:

- Si una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional, es decir, no actúa como sujeto pasivo del impuesto,
- transporta bienes desde un territorio tercero (no de la CEE),
- los importa en otro Estado miembro (E.m. 1), y
- con destino a otro Estado miembro (E.m. 2),
- los bienes se consideran expedidos desde el Estado miembro de importación (E.m. 1).

## 2. Hecho imponible.

Está regulado en el artículo 13 de la Ley del Impuesto. Se considera hecho imponible:

### 1. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes:

- efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso
- o por personas jurídicas que no actúan como tales
- cuando el transmitente sea un empresario o profesional que no se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro donde se inicie la expedición o transporte. El régimen de franquicia es un régimen existente en otros países miembros, que no se aplica en España, en el cual se exime del impuesto a determinados sujetos pasivos cuando no alcanzan un volumen de operaciones.

Es decir, los requisitos básicos del hecho imponible «adquisición intracomunitaria» son:

– Que la adquisición se efectúe por un sujeto pasivo del impuesto en España o por cualquier persona jurídica tanto pública como privada, aunque no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (Administraciones Públicas, Organismos públicos, etc.).

– Que la transmisión se efectúe por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el otro Estado miembro.

– Que haya un transporte del bien de un país a otro.

Según se indica en el segundo párrafo del artículo 13.1.º *no se consideran adquisiciones intracomunitarias* de bienes las operaciones siguientes, ya que según las reglas del lugar de realización del hecho imponible son operaciones realizadas en España:

1.º Las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos de otro Estado, que hayan de ser objeto de instalación o montaje, antes de su puesta a disposición, en España, cuando la instalación:

- Se ultime en territorio español,
- implique la inmovilización de los bienes entregados, y
- su coste exceda del 15% del total de la contraprestación de los bienes.

2.º Las ventas a distancia efectuadas por sujetos pasivos de otros Estados miembros a España, cuando:

- El transporte de los bienes se efectúe por el vendedor.
- Los destinatarios de los bienes, es decir, los compradores sean:
  - Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuyas adquisiciones intracomunitarias no están sujetas al impuesto, regulados en el artículo 14 de la ley, que posteriormente se verá.
  - Cualquier persona que no sea sujeto pasivo del impuesto.
- Los bienes no sean medios de transporte nuevos, ni sean objeto de instalación o montaje.
- El importe total, excluido el impuesto, de las entregas efectuadas por el sujeto pasivo del otro Estado con destino al territorio español, haya superado en el año natural precedente o en el año en curso la cantidad de 4.550.000 pesetas, o cuando no habiendo superado el límite anterior, haya optado por tributar por sus ventas a distancia en España.

Este límite no puede fraccionarse, ni actúa como mínimo, es decir, en el momento que se supera, toda la operación tributa en España.

3.º Las entregas de sujetos pasivos de otros Estados miembros de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales, cuando cumplen las siguientes condiciones:

- Que el transporte se efectúe por el vendedor.
- Que los destinatarios sean los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuyas adquisiciones intracomunitarias no están sujetas al impuesto o un particular.
- Que el lugar de llegada del transporte se encuentre en el territorio español de aplicación del impuesto.

Las entregas de estos bienes no se tienen en cuenta para el cálculo de límite de los 4.550.000 pesetas indicado para las ventas a distancia.

## 2. Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

Estas adquisiciones tributarán siempre en el país de destino, independientemente de las condiciones tanto del transmitente como del adquirente de estos medios de transporte.

A efectos de esta ley se consideran medios de transporte:

- Los vehículos terrestres accionados a motor, cuya cilindrada sea superior a 48 c.c. o su potencia exceda de 7,2 Kw.
- Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 Kw.
- Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 Kg.

Estos medios de transporte se consideran nuevos cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

– Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio.

Se considerará fecha de puesta en servicio la fecha de la primera matriculación, definitiva o provisional, en el interior de la Comunidad Económica Europea y, en su defecto, la que se haga constar en el contrato de seguro más antiguo, o la que resulte de cualquier otro medio de prueba admitida en Derecho.

– Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 3.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Esta circunstancia se podrá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, por los contadores de los medios de transportes, pudiendo comprobar la Administración que no se han manipulado.

Si los medios de transporte no se consideran nuevos según los criterios anteriores, tributarán según las normas generales, es decir, tributarán en destino si se adquiere por un sujeto pasivo del impuesto y cumple los requisitos para tributar como adquisición intracomunitaria. En caso de que sea adquirido por un particular no tributará en España sino en el país de compra, con la sujeción en este país a los impuestos correspondientes.

### 3. Adquisiciones intracomunitarias no sujetas.

No están sujetas en España, como adquisición intracomunitaria de bienes, las siguientes adquisiciones efectuadas por:

- Sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en cuanto a los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a este régimen especial.
- Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones exentas que no den derecho a deducir las cuotas soportadas (cuando su porcentaje de deducción es el 0%).
- Personas jurídicas tanto públicas como privadas que no actúen como empresarios o profesionales, es decir, cuando no son sujetos pasivos del impuesto. Dentro de este punto, se incluyen a las Administraciones Públicas, Organismos públicos, etc.

Obsérvese que hace referencia a los sujetos pasivos del impuesto que no pueden deducir las cuotas soportadas, se les considera consumidores finales, y a las personas jurídicas aunque no sean sujetos pasivos del impuesto. Estos sujetos podrán adquirir productos en otros Estados miembros, soportando el impuesto correspondiente en ese Estado y no pudiendo deducir el mismo.

El resto de sujetos pasivos del impuesto, tanto los que tributan en régimen general como los que tributan en cualquier régimen especial, tendrán que tributar en España por las adquisiciones intracomunitarias que realicen, incluso los incluidos en el régimen especial del Recargo de equivalencia. Estos últimos no presentan declaraciones periódicas, pero tendrán que presentar declaración-liquidación por sus adquisiciones intracomunitarias.

La no sujeción de los anteriores sujetos se produce:

*Cuando* las adquisiciones de bienes procedentes de los otros Estados miembros (excluido el IVA) no hayan alcanzado en el año natural precedente o en el año en curso el equivalente en pesetas a 10.000 ecus (1.300.000 ptas.).

El año natural en curso se aplicará hasta alcanzar el citado importe sin que pueda fraccionarse el mismo en una misma operación.

Durante el año 1993 todos pueden tributar en el país de origen, ya que las adquisiciones del año anterior, 1992, fueron cero, puesto que no existían operaciones intracomunitarias.

**Ejemplo**

Si durante 1993 se realizan las siguientes adquisiciones intracomunitarias:

1. <sup>a</sup> .....	500.000 ptas.
2. <sup>a</sup> .....	400.000 ptas.
3. <sup>a</sup> .....	800.000 ptas.

Se tributaría en el país de origen por las dos primeras. En la tercera al superar con ella el límite, tributaría en España por la totalidad, es decir, por las 800.000 pesetas, sin que puedan descontarse 400.000 pesetas que es el importe que aún queda para superar el límite de 1.300.000 pesetas.

Para el cálculo de este límite se han de tener en cuenta también las adquisiciones de bienes a distancia, reguladas en el artículo 68, tres, de la ley, cuando se consideren realizadas en otros Estados miembros.

No obstante, esta no sujeción nunca afectará a las adquisiciones intracomunitarias que estos sujetos efectúen de:

- Medios de transporte nuevos.
- Bienes que constituyan el objeto de los Impuestos Especiales.

Los cuales siempre tributarán en España y su importe no se tendrá en cuenta para el cómputo del límite anterior de los 10.000 ecus.

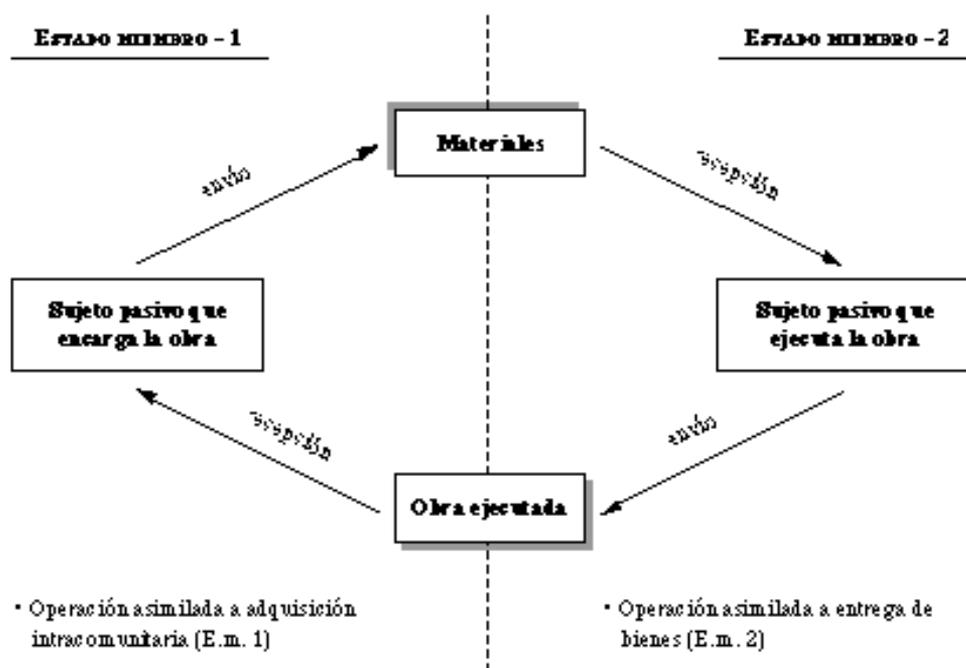
Las personas indicadas, aunque no superen el límite de los 10.000 ecus, pueden optar por tributar en España por todas sus adquisiciones intracomunitarias. Esta opción podrá efectuarse en cualquier momento, presentando la declaración censal (Modelo 036), entendiéndose igualmente que se ha optado desde el momento en que se presente la declaración-liquidación correspondiente por las adquisiciones intracomunitarias efectuadas en el período. Esta opción abarca la parte del año natural en curso que falta por transcurrir y los dos años siguientes, surtiendo efecto los años posteriores en tanto no se revoque la opción (Modelo 036).

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

Están reguladas en el artículo 16 de la Ley del Impuesto. Se consideran como operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias:

1. Las *recepciones de obras*; definidas como:

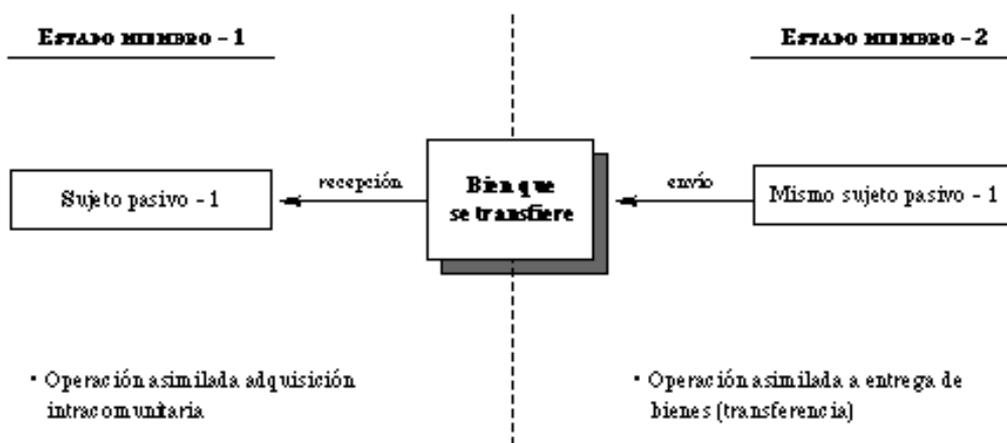
- La recepción en el territorio español de aplicación del impuesto del resultado de una ejecución de obra,
- que tiene la consideración de entrega de bienes en el Estado donde se ha ejecutado (art. 8, dos. 1.º, segundo párrafo de la ley) por tratarse de la obtención de un bien corporal construido o ensamblado por el sujeto pasivo que ha ejecutado la obra,
- cuando los materiales utilizados fueron expedidos o transportados por el propio sujeto pasivo que ha encargado la obra y que recibe el resultado.



El envío y recepción de materiales en estas operaciones no constituye una operación sujeta al impuesto.

## 2. *Transferencias de bienes*, definidas como:

- La afectación de un bien a la actividad realizada en España por un empresario o profesional (E.m. 1),
- expedido o transportado por el mismo empresario desde otro Estado miembro (E.m. 2),
- cuando este bien haya sido extraído, transportado, adquirido o importado por dicho empresario en el desarrollo de su actividad en dicho Estado, es decir, cuando el empresario es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el otro Estado y el bien estaba afecto a su actividad empresarial, y
- en el Estado desde el que se expide el bien (E.m. 2) este envío se considere «transferencia de bienes». Este concepto se verá posteriormente al tratar las entregas intracomunitarias.



3. La afectación realizada por las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en España, de bienes cuya importación no está exenta y que se han adquirido en otro Estado miembro con beneficios fiscales.

4. Como residual, se considera operación asimilada cualquier adquisición resultante de una operación que si se hubiera realizado en España sería calificada como entrega de bienes.

## 5. Adquisiciones intracomunitarias exentas.

Las adquisiciones intracomunitarias van a tener el mismo tratamiento que las operaciones interiores y las importaciones, para ello, en el artículo 26 de la Ley del Impuesto, se indica que están exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando:

1. De haberse realizado en el interior del territorio de aplicación del impuesto su entrega hubiese estado no sujeta por el artículo 7 de la ley o exenta según los artículos 20 (exenciones en operaciones interiores), 22 (exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones), 23 (exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) y 24 (exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales).

Es decir, están exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el interior del país está no sujeta o exenta.

Igualmente estarán exentas cuando los bienes procedentes de otro Estado miembro se introduzcan en un área exenta o se coloquen al amparo de regímenes aduaneros y fiscales suspensivos. La salida de los bienes (cuya adquisición intracomunitaria ha estado exenta) de las áreas o el abandono de estos regímenes se considerará una operación asimilada a las importaciones de bienes, según establece el artículo 19.5.º de la ley.

2. Las importaciones de esos bienes estén exentas según lo dispuesto en la ley.

3. Se atribuya al adquirente el derecho a la devolución total de impuesto que se hubiese devengado por las mismas, según lo dispuesto en el artículo 119 de la ley (devolución a no establecidos).

## 6. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias.

En el artículo 71 de la Ley del Impuesto, se establecen las reglas de localización de la realización de las adquisiciones intracomunitarias. Se considerarán realizadas en el territorio español:

- La regla general es cuando el lugar de llegada de los bienes sea España, o
- como criterio residual, cuando no siendo el lugar de llegada de los bienes, el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, siempre que no hayan ya tributado en el Estado de llegada de las mercancías, en este caso habrá que justificar su tributación en el otro Estado para no tributar en España.

El criterio general es que toda adquisición intracomunitaria debe tributar en el país de llegada de las mercancías, como regla de cierre, se indica el Estado al que corresponde el número de identificación suministrado por el comprador a fin de evitar eludir el impuesto en caso de que en un Estado no se tenga conocimiento de la entrada de bienes.

### **7. Devengo del impuesto.**

El devengo del impuesto según el artículo 76 de la ley se considera producido en el momento en que se consideran efectuadas las entregas de bienes similares.

En el caso de pagos anticipados, el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En la afectación de bienes transferidos desde otros Estados, el devengo se produce en el momento en que se inicie la expedición en el Estado de origen.

### **8. Base imponible.**

Con carácter general la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se va a determinar según lo dispuesto para su cálculo en las operaciones interiores de entrega de bienes, en especial, para la conversión a pesetas se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

En el caso de recepción de *transferencias de bienes*, la base imponible se determinará según las reglas indicadas en el artículo 79, tres, de la ley, es decir, el precio de adquisición o el coste de producción, teniendo en cuenta la posible depreciación sufrida.

En el caso de recepción de una obra realizada en otro Estado miembro la base imponible será la contraprestación de los trabajos realizados en el otro Estado.

Cuando el adquirente haya comunicado a su vendedor el número de identificación atribuido por la Administración española, pero los bienes se hayan transportado a otro Estado, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias no gravadas en ese Estado, siempre que se justifique la tributación de las mismas.

**9. Liquidación.**

1. El sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria va a ser el que la realice (art. 85 de la ley).

Los sujetos pasivos deberán incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presenten, mensual o trimestralmente, las cuotas devengadas en sus adquisiciones intracomunitarias, junto con el total de las devengadas en las operaciones interiores, en los mismos modelos de declaración (Modelos 300, 310, 320, 330 y 370).

Estas cuotas devengadas en las adquisiciones intracomunitarias serán deducibles a partir del momento de su ingreso, tal como se indica en el artículo 98, dos, de la ley, de tal forma que las cuotas devengadas en un período pasarán a ser cuotas soportadas deducibles en el período de liquidación siguiente.

*Ejemplo*

Sujeto pasivo que ha realizado durante el primer período de liquidación las siguientes operaciones:

Ventas interiores sujetas y no exentas .....	10.000
Adquisiciones intracomunitarias .....	1.000
Exportaciones .....	5.000

Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por adquisiciones interiores son 500.

La liquidación que debería presentar sería:

Operación	Base imponible	Cuota devengada (tipo 15%)
Venta interior .....	10.000	1.500
Adquisiciones intracomunitarias .....	1.000	150
Exportaciones .....	5.000	—
		1.650

Total cuotas IVA devengadas .....	1.650
– Cuotas IVA soportadas deducibles .....	(500)
A ingresar .....	<u>1.150</u>

En el siguiente período de liquidación las operaciones realizadas han sido las siguientes:

	<b>Base imponible</b>	<b>Cuota devengada (tipo 15%)</b>
Ventas interiores .....	15.000	2.250
Adquisiciones intracomunitarias .....	500	75
		<u>2.325</u>

Las cuotas de IVA soportado en operaciones interiores ..... 1.000

La liquidación sería:

Total cuotas devengadas .....	2.325
– Cuotas soportadas en operaciones interiores .....	(1.000)
– Cuotas soportadas en adquisiciones intracomunitarias (las devengadas del período anterior) .....	(150)
A ingresar .....	<u>1.175</u>

2. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicamente, también deberán liquidar las adquisiciones intracomunitarias que realicen. Dentro de este caso se encuentran:

– Los sujetos pasivos cuyas adquisiciones están no sujetas al impuesto, cuando han superado el límite de los 10.000 euros o han optado por tributar en nuestro país:

- Los acogidos al régimen de agricultura, ganadería y pesca.
- Los que solamente realizan actividades exentas.
- Personas jurídicas que no actúan como sujetos pasivos.

– Los sujetos pasivos que realizan adquisiciones intracomunitarias de bienes en el ejercicio de una actividad a la que sea de aplicación el régimen especial del Recargo de equivalencia.

– Cualquier persona que realice adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos a título oneroso (cuando no presente declaraciones-liquidaciones periódicamente).

Estos sujetos, deberán presentar una declaración-liquidación cuando realicen adquisiciones intracomunitarias (Modelo 309), en la cual se liquidará la misma, sin que posteriormente puedan deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido ingresado.

El plazo de presentación de esta declaración es trimestral, siempre que durante el trimestre se hayan efectuado adquisiciones intracomunitarias, no existiendo obligación de presentar la declaración en el trimestre en que no se hayan efectuado.

En el caso de adquisición de medios de transporte nuevos el plazo de liquidación es de 30 días naturales a partir de la fecha de adquisición y siempre antes de la matriculación.

### III. ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

#### 1. Concepto.

Dentro del concepto de entrega intracomunitaria se incluye, con carácter general, toda operación que tiene la consideración de entrega de bienes según lo dispuesto en la normativa del impuesto, cuando el bien es transportado o expedido a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

En la nueva normativa, se recogen dos figuras dentro del artículo 9, de operación asimilada a entrega de bienes.

En este sentido, se considera operación asimilada a las entregas de bienes:

– La *expedición* a otro sujeto pasivo del resultado de una *ejecución de obra*, cuando ésta tenga la consideración de entrega de bienes, siempre que los materiales utilizados hayan sido expedidos o transportados por el cliente que encarga la obra desde otro Estado miembro en el que está identificado y la obra se expide de nuevo al mismo cliente y al mismo Estado.

Esta operación que en España se considera entrega intracomunitaria, en el Estado de recepción de la obra ejecutada se considera «Operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes», concepto que ya se ha recogido anteriormente al hablar de estas operaciones cuando la recepción de la obra se efectuaba en el territorio español.

– La *transferencia* por un sujeto pasivo español de un bien corporal de su empresa en España, con destino a otro Estado miembro, para afectarlo en este Estado a las necesidades de su empresa.

A su vez esta operación en el otro Estado miembro se va a considerar «Operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes», concepto igualmente comentado, en el caso de que la recepción del bien se efectúe en el territorio español.

En el artículo 9.3.º se excluyen una serie de transferencias de bienes que quedan excluidas del concepto y que, por tanto, en el Estado miembro de recepción tampoco se van a considerar asimiladas a adquisiciones intracomunitarias.

En este sentido, no se consideran entregas de bienes, las transferencias de bienes:

a) Cuando la operación se considera realizada en el otro Estado miembro por:

– Ser una ejecución de obra que se considera entrega de bienes, que va a ser objeto de instalación o montaje en el otro Estado, cuando la instalación suponga la inmovilización del bien y su coste exceda del 15% de la contraprestación (art. 68, dos. 2.º de la ley).

– Tratarse de ventas a distancia efectuadas por sujetos pasivos españoles que tributan en el país de destino por haber superado el límite establecido por el otro Estado miembro (art. 68, cuatro), o por haber optado.

b) Cuando las entregas de bienes se efectúen por el sujeto pasivo a bordo de un buque, avión o tren, en el curso de un transporte cuyos lugares de salida y llegada estén en la Comunidad Económica Europea.

c) Cuando las entregas de los bienes se realicen en las condiciones previstas en el artículo 21 (exenciones en las exportaciones de bienes) o en el 25 (exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro), es decir, ya están consideradas como exportaciones o entregas intracomunitarias por la propia ley.

d) Cuando es una ejecución de obra que ya se ha considerado operación asimilada a entrega de bienes por el mismo artículo 9 de la ley en su apartado 2.º.

e) Las prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo español que tengan por objeto trabajos efectuados sobre dichos bienes en el otro Estado miembro de llegada de los mismos.

f) La utilización temporal de dichos bienes en el otro Estado en la realización de prestaciones de servicios.

g) La utilización temporal de dichos bienes por tiempo inferior a 24 meses en el otro Estado miembro, cuando la importación del mismo bien procedente de un país no perteneciente a la Comunidad Económica Europea en dicho Estado se beneficie del régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación.

## 2. Exenciones en las entregas intracomunitarias.

• Al objeto de dar cumplimiento a la tributación en el país de destino y, a su vez, evitar que una operación tribute en ambos países o que deje de tributar, las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea van a estar exentas cuando se den las siguientes circunstancias (art. 25 de la ley):

– Que la entrega en España se realice por un sujeto pasivo del impuesto.

– Que el adquirente en el otro Estado miembro sea un sujeto pasivo o una persona jurídica aunque no actúe como sujeto pasivo, que tribute por sus adquisiciones intracomunitarias en ese país.

– Que la mercancía se traslade efectivamente de un Estado miembro a otro, y

– Que ambos sujetos pasivos estén identificados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. El adquirente debe tener un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el otro país y suministrar este número al vendedor para que éste pueda aplicar la exención.

El sujeto pasivo español deberá tener constancia de que el número facilitado es correcto al aplicar la exención y que el adquirente es sujeto pasivo en el otro Estado.

– Cuando se trate de transferencias de bienes, la exención quedará condicionada a que el empresario o profesional que las realice justifique los siguientes extremos:

- El transporte de los bienes al Estado de destino.

- El gravamen de la operación en el otro Estado como adquisición intracomunitaria.

- Estar identificado en el Estado miembro de destino de los bienes.

El *criterio general* es que una *entrega* está *exenta* en el país de origen cuando da lugar a una *adquisición gravada* en el país de destino.

Estas entregas intracomunitarias exentas dan derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas tal como indica el artículo 94, uno. 1.º c) de la Ley del Impuesto.

- Igualmente, están exentas las entregas de medios de transporte nuevos, definidos como tales en la ley, con destino a otro Estado miembro, independientemente de la condición del transmitente y del adquirente.

En este sentido, al vendedor español se le considera empresario o profesional a los efectos exclusivos de la entrega del medio de transporte, en el caso de que no lo sea ya por su propia actividad, según el artículo 5, uno, e) de la Ley del Impuesto. Este sujeto pasivo podrá deducir el impuesto soportado en la adquisición del medio de transporte (art. 92, dos, de la ley) a partir de la entrega del mismo (art. 98, tres), ejercitando el derecho en la declaración relativa al período en que realice la entrega, con el límite de la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir, si la entrega no estuviese exenta (art. 94, dos).

### 3. Transporte intracomunitario de mercancías.

- El transporte es un servicio fundamental en las operaciones intracomunitarias, ya que para que existan estas operaciones tiene que producirse el transporte efectivo de los bienes de un país a otro.

Por ello, el transporte es una actividad independiente de la operación intracomunitaria de compra o venta, no estando exenta del impuesto, como ocurre en el caso de transportes relacionados con exportaciones e importaciones.

El transporte se considera realizado en el Estado del destinatario del servicio, cuando dicho destinatario comunique el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido al transportista. Si el destinatario no comunica este número, el transporte se considera realizado en el Estado donde se inicie el mismo.

El sujeto pasivo será:

- El transportista, cuando esté identificado en el Estado donde se considere realizado el transporte, o
- El destinatario del servicio, cuando el transportista no esté identificado en el Estado donde se considere realizado el transporte.

En el caso de las entregas intracomunitarias exentas, el transporte de los bienes al Estado de destino, se justificará por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular de la siguiente forma:

– Si el transporte se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los contratos de transporte o facturas emitidas por el transportista.

– Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.