



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA

Alumno: Ana Belén Lorite Cívico

Enero, 2016

LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA

COMMUNITY TRANSACTIONS IN VAT

RESUMEN

Cuando se habla del Impuesto sobre el Valor Añadido (o IVA), es importante hacer referencia al régimen definitivo, diseñado en una Europa sin fronteras fiscales, en el que la tributación se va a llevar a cabo en el lugar de la venta y no en el lugar de destino. Con este sistema, el objetivo era no gravar cada entrada de las mercancías en cada Estado miembro de la Unión Europea cuando dichos bienes proceden de otros países Comunitarios que cumplan los requisitos, procediendo a la deducción de las cuotas del impuesto en el país receptor. Pero hoy en día, el IVA se encuentra en un régimen transitorio en el que la tributación se lleva a cabo en el lugar de destino, en lugar de en el punto de venta, generando numerosas críticas.

Palabras clave: Impuesto sobre el valor añadido, Unión Europea, régimen definitivo, régimen transitorio

ABSTRACT

When talking about the Value Added Tax (or VAT) it's important to refer to the definitive arrangement, designed in a Europe without fiscal frontiers, where taxation will be carried in the point of sale and not in the destination place. With this system, the purpose was to not tax every input of goods on each member state of the European Union when those goods came from other community countries that meet the requirements, proceeding to deduction of the amounts of tax in the recipient country. But nowadays, the VAT is in a transitional arrangement, where taxation is carried in the destination place instead of in the point of sale causing numerous reviews.

Key words: Value Added Tax, European Union, definitive arrangement, transitional arrangement

INDICE

1. Introducción
2. La armonización fiscal del IVA en el ámbito de la Unión Europea
 - 2.1. Fases
 - 2.2. La aproximación de los tipos impositivos
3. Las operaciones intracomunitarias
 - 3.1. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes
 - 3.1.1. Elemento objetivo del hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias
 - 3.1.1.1. El elemento material
 - A) Las adquisiciones intracomunitarias gravadas
 - B) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes consideradas no sujetas
 - C) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas
 - 3.1.1.2. El elemento espacial
 - 3.1.1.3. El elemento temporal
 - 3.1.1.4. El elemento cuantitativo
 - 3.1.2. El elemento subjetivo del hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes
 - 3.2. Las entregas intracomunitarias
 - 3.2.1. Exenciones
 - 3.2.1.1. Exenciones relativas a las entrega intracomunitaria de bienes en general
 - 3.2.1.2. Exenciones relativas a medios de transporte nuevos
 - 3.2.1.3. Exenciones relativas a transferencia de bienes
 - 3.3. La prestación de servicios
4. La inversión del sujeto pasivo
5. Obligaciones formales a cargo de los operadores intracomunitarios de bienes
 - 5.1. Obligaciones censales. El censo VIES
 - 5.2. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (Modelo 349)
 - 5.3. Declaración anual de operaciones con terceros (Modelo 347)
 - 5.4. Declaración estadística del comercio intracomunitario (INTRASTAT)
 - 5.5. Llevanza del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias (Modelo 340)
 - 5.6. Modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA
 - 5.7. Imágenes de los modelos
6. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es un impuesto indirecto que grava el consumo. Tiene su origen en el profesor y funcionario Maurice Lauré y fue inicialmente establecido en Francia, donde rápidamente se difundió por los Estados miembros a causa de su elevada utilidad. Las normas básicas del IVA, aplicables en la Unión Europea, se encuentran en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, aunque la aplicación específica a cada país puede diferir. Cada Estado miembro aplicará un tipo impositivo normal de IVA que no podrá ser inferior al suelo armonizado, prefijado en un 15%. Además, podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, que no podrán ser inferiores al 5%, únicamente a la entrega de bienes o prestación de servicios tales como productos alimenticios, suministro de agua o derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos...

El IVA dentro del ámbito de las operaciones comerciales realizadas entre los países miembros de la Unión Europea, se encuentra en un régimen transitorio cuya aplicación solo estaba prevista para cuatro años y a día de hoy aún continúa vigente, siendo por ello criticado pues parece ser que avoca a convertirse en un régimen definitivo no previsto, ya que la idea que se planteaba era que una vez transcurrido dicho periodo se procediese a la aplicación la tributación en origen. Además, es una figura tributaria de gran trascendencia e importancia, debido a que es una fuente de ingresos de donde las Haciendas de los países obtienen la mayoría de sus fondos. Es por ello que me gustaría profundizar en su estudio, para así conocer mejor a cerca de su funcionamiento, influencia y repercusión en las actividades económicas que se llevan a cabo entre los distintos operarios que integran la Comunidad Europea. Lo anterior unido a que al finalizar mis estudios tengo intención de comenzar las oposiciones al cuerpo de Técnicos de Hacienda, fue lo que me impulsó a realizar mi Trabajo de Fin de Grado sobre este tema con el fin de conocer su régimen y su aplicación, sobretodo en el ámbito de las operaciones intracomunitarias.

En la primera parte del trabajo se analizará la armonización fiscal del impuesto dentro del ámbito de la Unión Europea, con las distintas fases que se plantean, determinando cuales se han llevado a cabo y cuales no, junto con las consecuencias y efectos a los que da lugar. En la segunda parte se examinarán las operaciones intracomunitarias, centrándonos en el estudio de las adquisiciones intracomunitarias, especialmente en sus elementos objetivo y subjetivo,

pero analizando también las entregas de bienes, con sus respectivas exenciones, y las prestaciones de servicios. En la tercera parte se acometerá un estudio sobre la inversión del sujeto pasivo, un supuesto de especial importancia ya que se transforma en sujeto pasivo al destinatario de las operaciones que se gravan. Por último, se examinarán las obligaciones que se les exigen a los operadores intracomunitarios cuando realicen operaciones en el ámbito de la Unión Europea.

2. LA ARMONIZACIÓN FISCAL DEL IVA EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

No existe una única definición del concepto de armonización fiscal, pues existen gran cantidad de perspectivas aportadas por la doctrina. La mayoría de los autores tratan de definirla haciendo hincapié una de las características principales que forman su concepto: el carácter instrumental, por ello Wägenbaur la define como *“la adopción a nivel comunitario de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del Mercado Común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales”*¹. En el Informe Neumark² se define este concepto con base en la noción de unificación fiscal, determinando que consiste *“en las medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidos a los existentes en economías unificadas”*. Como se puede ver, la mayoría de los conceptos se centran la orientación de que la armonización fiscal pretende suprimir las distorsiones fiscales que puedan surgir entre los Estados miembros y lograr así una mayor integración. Para Fuentes Quintana la distorsión fiscal supone una *“discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico”*³. Por tanto, la Unión Europea ha tratado de buscar la armonización fiscal a través de distintos mecanismos, uno de ellos la actuación sobre el IVA, de manera que todos los países se encuentren, en la medida de lo posible, en igualdad de condiciones respecto a sus sistemas fiscales.

¹ Wägenbaur, R. (1975): *Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes*, Revue de Science Financière citado por CASADO OLLERO, G., RUFIAN LIZANA, D. M^a., y SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (1987): *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*. Ed. TAT, Granada.

² Informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 y 8 de julio de 1962 el cual reconocía la desigualdad entre las situaciones fiscales de los países y renunciaba a su reunificación, centrándose en los elementos más distorsionadores del ámbito fiscal, para crear un mercado común.

³ Fuentes Quintana, E. (1966): “Política fiscal e integración europea”, en la obra colectiva *España ante la integración económica europea*, Ed. Ariel, Barcelona.

2. 1. FASES

La Comisión, en su misión de armonización, ha planteado tres fases, pudiendo así diferenciar: la primera, encargada de la introducción del IVA en los Estados miembros, los cuales aún mantendrían su base imponible y el tipo de gravamen; la segunda, que busca armonizar la base imponible y una tercera, que trata de lograr la aproximación de los tipos impositivos. La primera y segunda fase ya se han llevado a cabo, mientras que la tercera aún está por realizar.

La primera etapa se inició el 11 de abril de 1967 con la aprobación de la Primera y Segunda Directivas del IVA. La Primera Directiva⁴ buscaba sustituir los impuestos sobre el volumen de negocios por un sistema común del IVA, que suponía aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo que fuese proporcional al precio de los bienes y servicios, independientemente de las transacciones del proceso de producción. La Segunda Directiva⁵ trataba de armonizar parcialmente cuestiones como el hecho imponible, la base imponible y las exenciones, entre otras, del IVA, pero acabó dando lugar a un retraso en la implantación hasta 1972 debido al amplio margen de discrecionalidad otorgado a los Estados en cuestiones como la fijación de los tipos o las exenciones.

La Decisión del Consejo de 21 de abril de 1970 supuso una modificación de especial relevancia en el modelo de financiación de la Unión que sustituyó las aportaciones de los Estados miembros por un mecanismo de recursos propios: los derechos de aduana, los gravámenes agrícolas y un porcentaje de la base armonizada del IVA. Esto dio lugar a la necesidad de armonización de la base imponible del impuesto, aprobándose la Sexta Directiva⁶ la cual dio lugar al inicio de la segunda fase. Posteriormente, se ha llevado a cabo la publicación de otras Directivas que complementan a esta última, consolidadas en la Directiva 2006/112/CEE.

⁴ Directiva del Consejo, del 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (67/227/CEE)

⁵ Directiva del Consejo, del 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, estructura y modalidades de aplicación del sistema común del IVA (67/228/CEE)

⁶ Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (77/388/CEE)

2.2 LA APROXIMACIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS

Supone el punto más importante a lograr en el proceso de amortización y es la única fase que aún no se ha completado. Entre los motivos que se han planteado para lograr este fin, podemos destacar el hecho de que el IVA supone un recurso propio de la Unión. La base imponible uniforme a la hora de financiar los presupuestos comunitarios no resulta suficiente para lograr la igualdad entre miembros y por ello se deben aplicar tipos de gravámenes armonizados. Además, se debe de luchar para evitar las alteraciones de competencia que se puedan dar lugar en el mercado interior. Por último, la aproximación es necesaria para establecer la tributación en origen, frente al actual régimen transitorio de tributación en el país de destino, que a día de hoy parece que llegó para quedarse.

En lo relativo a este tema, podemos encontrar dos parámetros de especial trascendencia como son el número y el nivel de los tipos. Respecto al número, el debate estriba entre plantear un sistema de tipo único o de tipo múltiple. El sistema único opta por la simplicidad administrativa, siendo preferible desde una perspectiva técnica y una neutralidad fiscal del IVA. Sin embargo, en el sistema de tipo múltiple prima la distribución de la renta desde una perspectiva económica y presupuestaria. En este tipo, las ventajas son de tipo social, pues es más progresivo y de tipo político-económico, permitiendo beneficiar a determinados sectores o actividades o incluso desincentivar el consumo de determinados productos que son considerados perjudiciales para la salud. Entre los inconvenientes, destacan su complejidad administrativa y la facilidad de que de lugar al fraude fiscal, ya que plantea la posibilidad de acogerse a los distintos tipos según conveniencia.

Si hablamos del nivel de los tipos, en la primeras de las propuestas de armonización de 1987, conocida como Plan Cockfield⁷, la Comisión propuso un tipo normal (con una banda del 14% al 20%) y un tipo reducido (con una banda del 4% al 9%, aplicable a alimentos, energía, suministro de agua, productos farmacéuticos, libros, periódicos y transporte de

⁷ Conclusión de estudios llevados a cabo por la Comisión relativos a previsiones armonizadoras del Acta Única consistentes en:

- 1) Culminar la armonización de la base imponible común del IVA, dando lugar a la normalización de los regímenes especiales de objetos de colección, bienes usados y antigüedad, agricultura y pequeña empresa.
- 2) La determinación de los bienes y servicios a los que se les aplicaría los tipos impositivos que difieren del general y la aproximación de las alícuotas definiendo los tipos básicos y los márgenes autorizados.
- 3) La concreción del régimen relativo a las operaciones intracomunitarias.

personas) con lo que se trataba de evitar las diferencias de precios muy significativas entre los estados y reducir la posibilidad de alteraciones en sus presupuestos.

Pese a todas las actuaciones llevadas a cabo, la armonización hoy en día no es total y resulta incluso insuficiente, como podemos observar en el hecho de que los Estados miembros tienen la capacidad de determinar el tipo de gravamen, ya que la normativa de la Unión solo impone un mínimo del 15% para el tipo general y un 5% para el tipo reducido.⁸

3. LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Las operaciones intracomunitarias suponen la transacción de bienes y servicios entre los operadores económicos de los países de la Unión Europea y están compuestas por las entregas, las adquisiciones de bienes y la prestación de servicios. El régimen relativo a estas operaciones se encuentra recogido en la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del Impuesto sobre el Valor añadido (en adelante LIVA), la cual, en general, ha tratado de trasponer de la forma más fiel posible lo dispuesto en la Directiva, a pesar de las pequeñas divergencias que se observan entre ambas.⁹ En la siguiente tabla podemos ver la equivalencia entre ambos textos:

TABLA COMPARATIVA ENTRE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LA DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO DE 28 DE NOVIEMBRE DE 2006, RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DEL IVA

DIRECTIVA	LIVA
<i>Operaciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto</i>	
Título I. Objeto y ámbito de aplicación. Artículo 2.1.b) Artículo 2.2	Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 13
<i>Adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas al impuesto</i>	
Título I. Objeto y ámbito de aplicación. Artículo 3 Artículo 4	Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 13

⁸ En España contamos con un IVA sureducido del 4% para productos como pan, cereales, harinas, fruta, verdura, queso, huevos, leche, libros, revistas, periódicos o medicamentos entre otros. Un tipo reducido del 10% para el agua de consumo y de regadío, transportes, hostelería, camping, balnearios, eventos deportivos, el resto de alimentos, gafas y lentillas, reparación de edificios, recogida y eliminación de residuos, medicamentos para uso animal y bibliotecas o museos entre otros. Por último, contamos con un régimen general del 21% aplicable a productos como material de oficina, floristerías, peluquerías, pañales, luz, teléfono, agua, ADSL, ropa, calzado, servicios veterinarios y funerarios entre otros.

⁹ Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2009). “Equivalencia entre la Directiva 2006/112/CE y la LIVA” en la obra *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Doc. N° 19/09, Universidad Pablo Olavide de Sevilla

<i>Sujeto Pasivo</i>	
Título III. Sujetos pasivos. Artículos 9 a 13	Título VI. Sujetos pasivos. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 85
<i>Concepto adquisición intracomunitaria de bienes</i>	
Título IV. Hecho imponible. Capítulo 2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 20	Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 15
<i>Supuestos asimilados a las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título IV. Hecho imponible. Capítulo 2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 21 Artículo 22	Título I. Delimitación del hecho imponible. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 16
<i>Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título V. Lugar de realización del hecho imponible. Capítulo 2. Lugar de adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 40 Artículo 41 Artículo 42	Título III. Lugar de realización del hecho imponible. Capítulo II. Operaciones intracomunitarias. Artículo 71
<i>Devengo de las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título VI. Devengo y exigibilidad del impuesto. Capítulo 3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 68 Artículo 69	Título IV. Devengo del impuesto. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 76
<i>Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título VII. Base imponible. Capítulo 3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 83 Artículo 84	Título V. Base imponible. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 82
<i>Adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas del impuesto</i>	
Título IX. Exenciones. Capítulo 4. Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias. Sección 2. Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 140 Artículo 141	Título II. Exenciones. Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. Artículo 26

Tabla 1. Arribas León M. y Hermosín Álvarez M. (2009) “Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el IVA”. Instituto de Estudios Fiscales.

El actual sistema del impuesto intracomunitario se encuentra en un régimen transitorio mediante el cual la transacción intracomunitaria de bienes supone de un lado, una entrega, generalmente exenta, pero con derecho a deducir el IVA por quien realiza la entrega y de otro, una adquisición, sujeta generalmente mediante autorepercusión y que inicia la cadena de IVA en el país del adquirente. Este régimen fue establecido por el Consejo de Ministros de Economía y Hacienda (en adelante ECOFIN) el 4 de junio de 1991 con efectos desde el 1 de

enero de 1993 con una vigencia de 4 años, donde en 1997 sería sustituido por el criterio de tributación en origen, salvo en los regímenes especiales previstos para la adquisición de vehículos nuevos, compras por correo y adquisiciones por instituciones exentas.

El régimen definitivo, por el contrario plantea un sistema de tributación en origen, el cual es rechazado por los Estados, quienes consideran que la recaudación debería de repartirse según el consumo de cada Estado miembro. Este sistema plantea ventajas, como la supresión de las fronteras fiscales, al no requerirse los puestos fronterizos que impliquen el cumplimiento de formalidades aduaneras, y la posibilidad de una neutralidad exterior del IVA, al otorgar el mismo trato a los bienes interiores y a los procedentes de otros estados.

3.1 LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE define las adquisiciones intracomunitarias de bienes como aquellas mediante las cuales se obtiene el poder de disposición del bien mueble corporal como propietario, el cual ha sido expedido o transportado al adquiriente, localizado en un Estado miembro distinto del de origen, a través del vendedor, del propio adquiriente o un tercero a cuenta de ellos. La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en su artículo 15, señala que las adquisiciones intracomunitarias se producen cuando se adquiere el poder de disposición de bienes a empresarios de otros Estados miembros, siendo estos objetos transportados al territorio español del IVA.

De estos dos artículos podemos deducir la necesidad de que se presenten determinados requisitos para que estemos ante esta figura. El primero, es la necesidad de que la operación se lleve a cabo sobre un bien mueble corporal. El segundo, que el adquiriente obtenga el poder de disposición sobre el bien. Por último, que el bien sea expedido o transportado desde un estado miembro a otro estado miembro distinto¹⁰.

Respecto al requisito de que la operación se realice sobre un bien mueble corporal, quedan excluidos los inmuebles y los derechos y bienes incorpóreos. Ninguno de los textos ofrece una definición de bien mueble, por lo que podríamos acudir al artículo 335 del Código Civil, el cual los define como aquellos que pueden ser susceptibles de apropiación y que no se

¹⁰ Calvo Végez, J. (2013) “Adquisiciones intracomunitarias” en *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Ed. Tirant lo Blanc. Disponible en www.Tirant.com

trate de bienes inmuebles y aquellos que puedan transportarse sin deteriorar la cosa mueble que los contiene. Respecto al carácter corporal, la LIVA califica en su artículo 8 como bienes corporales el gas, calor, frío, la energía eléctrica y los demás tipos de energía a pesar de su incorporeidad.

El requisito del transporte o expedición supone un transporte intracomunitario, definido en el artículo 72 dos. a) como aquel cuya finalidad es transportar bienes que poseen un lugar de inicio y llegada situados en distintos Estados miembros.

Si faltase alguno de los requisitos, la tributación se llevará a cabo en origen, dando lugar a la repercusión del IVA por el vendedor y no dando lugar a su deducción en el territorio español. En este caso, puede darse la posibilidad de que produzca la devolución del IVA mediante el procedimiento previsto para tal caso en la normativa comunitaria, siempre que se cumplan los requisitos previstos y la tributación en origen se produzca conforme a Derecho.

Existen determinadas operaciones que quedan excluidas del concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, como son el régimen de franquicia, aquellos bienes que hayan tributado en el Estado miembro de origen como “bienes usados”, las entregas que precisan de instalación o montaje, las ventas a distancia, las entregas de bienes sujetos a impuestos especiales, las operaciones asimiladas a las exportaciones y las entregas de gas y electricidad.

3.1.1 EL ELEMENTO OBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS

Está compuesto por el elemento material, espacial, temporal y cuantitativo.

3.1.1.1 EL ELEMENTO MATERIAL

A) LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS GRAVADAS

El artículo 13 de la LIVA divide el hecho imponible en dos categorías, declarando así sujetas de un lado, las adquisiciones intracomunitarias de bienes llevadas a cabo a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como profesionales o empresarios, en el caso de que el transmitente no sea un empresario o un profesional, y de otro, aquellas adquisiciones, también intracomunitarias, de vehículos de transporte nuevos, que se llevan a cabo a título oneroso por las personas que se encuentran bajo la no sujeción del artículo 14 apartados uno y dos de la LIVA, y también las que se llevan a cabo por

cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional, independientemente de la condición del transmitente. Las primeras serían consideradas adquisiciones genéricas y las segundas específicas.

Las adquisiciones intracomunitarias genéricas, por un lado, precisan de la concurrencia de tres requisitos: Uno objetivo, que la adquisición se realice a título oneroso y dos subjetivos, que el transmitente sea un empresario o profesional y que el adquirente sea empresario, profesional o una persona jurídica que no actúe como empresario ni profesional. Cabe destacar que en este tipo de adquisiciones intracomunitarias no se precisa de ningún tipo de requisito formal.

En lo relativo a las adquisiciones intracomunitarias específicas, las de medios de transporte nuevos, el artículo 13 de la LIVA plantea para su existencia la concurrencia del criterio objetivo de la onerosidad, al igual que ocurría en las adquisiciones intracomunitarias genéricas. Respecto al criterio subjetivo el transmitente puede ser cualquier persona, mientras que el adquirente no puede estar bajo el supuesto de no sujeción del artículo 14 apartados 1 y 2 y tampoco puede tratarse de un empresario o profesional. Además, el propio artículo 13 de la LIVA describe qué se considera por medio de transporte y cuando estamos ante un caso de medio de transporte nuevo.

Se considera “medio de transporte” aquellos vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm³ o su potencia superior a 7,2 kw. En el caso de las embarcaciones, aquellas con una eslora máxima superior a 7,5 metros excluyendo las destinadas a la navegación internacional marítima en actividades comerciales de transporte, industriales o pesca. Las aeronaves no deben de exceder de 1.550 kilogramos, excluyendo las destinadas a la navegación aérea internacional para realizar actividades comerciales de transporte o las empleadas por entidades públicas en el ejercicio de sus funciones¹¹.

Para que se consideren medios de transporte nuevos, los medios terrestres deben tener menos de seis meses desde su puesta en funcionamiento o no haber recorrido más de 6.000 kilómetros. Las embarcaciones deben haber sido entregadas antes de tres meses antes de la primera puesta en funcionamiento o haber navegado menos de 100 horas. En las aeronaves no

¹¹ Confrontar artículo 13 de la LIVA

debe haber transcurrido más de tres meses desde la puesta en marcha o no haber volado más de 40 horas. Por tanto, aquellas adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos llevadas a cabo por particulares tributarán como una operación interior ordinaria.

Junto a las adquisiciones intracomunitarias genéricas y específicas, el artículo 16 de la LIVA lleva a cabo la regulación de tres operaciones que son consideradas asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, quedando gravadas en la misma forma que estas y tributando así en el territorio de aplicación del impuesto.

El primer supuesto plantea la existencia de una operación asimilada a las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando se introduzcan bienes en el territorio en el que se aplica el impuesto español, procedentes de otro estado por un empresario o profesional, con el fin de afectarlos a las necesidades de su actividad en el territorio, salvo que la operación esté excluida del concepto de transferencia de bienes previsto en el artículo 9.3 de la LIVA. Estas operaciones son conocidas como *transfers*. Aquellos sujetos pasivos que realicen estas operaciones tienen la obligación de llevar a cabo una anotación de las operaciones en el Libro o Registro de operaciones intracomunitarias e incluir estas operaciones en la declaración recapitulativa de entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes que está previsto en los artículos 78 y 79 del Reglamento del IVA (en adelante, RIVA). Respecto a los bienes, es indiferente su naturaleza y el origen de su fabricación, pudiendo hasta haberse adquirido por el empresario en otro Estado o haber sido importados y posteriormente trasladados al territorio donde se aplica el impuesto.

El segundo supuesto es de carácter excepcional y vinculado con beneficios reconocidos a la OTAN. Supone la afectación de bienes para usarlos en el territorio de aplicación del impuesto, que no han sido adquiridos en las condiciones consideradas normales para la tributación de impuesto, por las fuerzas de un Estado que forme parte de la OTAN. Este supuesto exige que el importe no pueda beneficiarse de la exención prevista en el artículo 62 de la LIVA. Por tanto, los requisitos que se plantean son: la afectación de los bienes al uso de la OTAN, que estos procedan de otro Estado miembro, que se adquieran en Estado miembro sin llevarse a cabo la tributación normal del IVA y que no se trate de la exención del artículo 62 de la LIVA.

Por último, el tercer supuesto supone una medida cautelar sobre las operaciones que se

califiquen en el Estado de origen como una prestación de servicios y que, en caso de realizarse en el estado en que se aplique el impuesto español, serán consideradas entregas según el artículo 8 de la LIVA. Se trata de las adquisiciones residuales, cuyo objetivo es conseguir que tributen como adquisiciones intracomunitarias de bienes aquellas operaciones que no se incluyen en el artículo 13 apartado primero y artículo 16 de la LIVA.

B) LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES CONSIDERADAS NO SUJETAS

La LIVA en su artículo 14 lleva a cabo una enumeración de las adquisiciones intracomunitarias no sujetas. De su lectura podemos deducir la concurrencia de tres requisitos. El requisito subjetivo exige que la operación sea realizada por aquellos sujetos al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (en adelante, REAGP), por aquellos que únicamente lleven a cabo operaciones sin derecho a deducción, ni siquiera parcial, del IVA y las realizadas por las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales. El requisito cuantitativo exige que el importe total de las adquisiciones intracomunitarias sea inferior a 10.000€ en el año anterior, excluyéndose el IVA devengado en las operaciones realizadas en el Estado en que se ha llevado a cabo la entrega. La calificación de las operaciones depende del importe de las realizadas en el año anterior pudiendo diferenciar: aquellas en las que se supera la cifra de 10.000€, que quedarán sujetas a gravamen a partir de esta cuota y debiendo comunicarlo al proveedor mediante la notificación del NIF/IVA comunitario para que no le repercuta el IVA correspondiente al Estado miembro del que proceden las mercancías; las que en el año precedente no sobrepasen el límite pero en el año de calificación si, declarándose así no sujetas las operaciones hasta los 10.000 € tributando el exceso; por último, las que no se exceden en la cuantía en el año precedente ni en el de calificación, estando así no sujetas todas las operaciones. El último requisito, de carácter objetivo, precisa que no se trate de adquisiciones de medio de transporte nuevos ni bienes objeto de Impuestos Especiales.

La no sujeción planteada en este artículo es opcional, pues el adquirente tiene la posibilidad de renunciar y llevar a cabo la tributación en destino. El artículo 3 del RIVA recoge que el cambio puede producirse en cualquier momento, de manera expresa, a través de la presentación de la declaración censal correspondiente o de forma tácita, mediante la presentación de la declaración de liquidación de las adquisiciones intracomunitarias llevadas a

cabo. Hay que tener en cuenta que afecta a todas las adquisiciones intracomunitarias que se llevan a cabo, abarcando el tiempo restante del año en curso y los siguientes dos años naturales, surtiendo efecto durante los dos posteriores hasta su revocación, que se podrá llevar a cabo transcurrido el periodo mínimo a través de declaración censal.

C) ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES EXENTAS

En primer lugar el artículo 26 de la LIVA, recoge cuatro supuestos de excepción:

El primer apartado hace referencia a aquellas adquisiciones intracomunitarias en las cuales la entrega, efectuada en el territorio en que se aplica el impuesto, haya estado no sujeta o exenta según lo recogido en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de la LIVA. Este apartado muestra tres grupos de exenciones. La primera, incluye las operaciones análogas previstas en el artículo 7 de la LIVA. Se trata de las operaciones que siendo realizadas en el territorio de aplicación del impuesto se consideran no sujetas no dando lugar al hecho imponible. Si las operaciones se realizan entre empresarios de distintos Estados miembros, con el consiguiente transporte de los bienes desde el Estado de salida, distinto de España, al lugar de aplicación del impuesto, se daría lugar a una adquisición intracomunitaria que el legislador considera como operación sujeta pero exenta. En este caso, el sujeto pasivo no tendrá la obligación de declarar el IVA devengado ni el soportado deducible. La segunda, se refiere a las operaciones análogas al artículo 20 de la LIVA. Se trata de operaciones interiores, determinándose así que, si existe una exención en determinadas entregas producidas en el territorio en que se aplica el impuesto, en el caso de que la entrega se produzca en otro Estado miembro, también existirá dicha exención cuando la adquisición se lleva a cabo en el territorio de aplicación del impuesto. Además, este artículo también hace referencia a las exenciones técnicas de los números 24 y 25 del precepto de la LIVA, las cuales consideran que la adquisición intracomunitaria de bienes quedaría exenta en caso de se trate de empresarios establecidos en otros Estados miembros que transmiten bienes que en dicho Estado se encuentran acogidos a la aplicación de alguna de estas exenciones técnicas. La última, incluye las operaciones de los artículos 22, 23 y 24 de la LIVA, las cuales son operaciones asimiladas a las exportaciones, áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales. Estas exenciones serán aplicables cuando se realicen desde otros Estados miembros. El artículo 22 posee quince apartados, los cuales se dividen en dos grupos. De un lado, los once primeros, recogen aquellas operaciones que no tienen consideración de adquisiciones intracomunitaria de bienes, no realizándose el hecho

imponible y no quedando así exentas. De otro lado, las operaciones enumeradas en los apartados doce a quince, que cuando estén referidas a las entregas de bienes, darán lugar a la realización del hecho imponible, quedando así exentas.

El segundo apartado incluye aquellas adquisiciones intracomunitarias de bienes en las cuales la importación haya sido considerada exenta según lo previsto en el Capítulo III del título en el que nos encontramos. Su objetivo es el mismo que el anterior, unificar el tratamiento de operaciones similares para lo cual trata de mantener la exención prevista para la entrada de bienes en el territorio en que se aplica el impuesto español procedentes de un tercer Estado en los supuestos en que el origen se encuentre en un Estado comunitario.

El tercer apartado recoge las adquisiciones de bienes llevadas a cabo en el plano comunitario que presenten determinados requisitos. Se trata de las operaciones triangulares. En estas, intervienen un proveedor, un cliente y uno o más intermediarios. Para simplificar su funcionamiento, el artículo 141 de la Directiva 2006/112/CE les otorgó una exención.

Las operaciones triangulares son aquellas en las que intervienen tres empresarios, cada uno identificado en tres Estados miembros distintos, actuando uno como intermediario y otro como cliente final. En ellas se producen dos entregas de bienes, una del proveedor al intermediario y otra del intermediario al cliente, pero el transporte solo se lleva a cabo del proveedor al adquiriente final.

GRÁFICO 1: LAS OPERACIONES TRIANGULARES



Fuente La ley digital “Operaciones triangulares” Disponible en: www.laleydigital.laley.es

Para comprender el funcionamiento, en la gráfica podemos ver como el Empresario A, que está establecido en el Estado 1, vende unos bienes al Empresario B, que está establecido

en el Estado 2, que a su vez vende al Empresario C, que se encuentra establecido en el Estado 3. Para ahorrar en transporte, el Empresario B pide al A que proceda a enviar las mercancías al Empresario C directamente.

Para que estemos ante estas operaciones, se precisa de la existencia de determinados requisitos: Primero, los que procedan a la adquisición intracomunitaria de bienes deben ser empresarios o profesionales, debiendo estar identificados a efectos del IVA en un Estado miembro distinto al territorio de aplicación del impuesto, que debe coincidir con el lugar de destino de la adquisición intracomunitaria. Segundo, los destinatarios de las entregas posteriores a las adquisiciones intracomunitarias han de ser empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales y tengan atribuido un número de identificación a efectos del IVA. Tercero, los bienes deben transportarse directamente desde el Estado miembro de origen a la persona para la que se efectúe la entrega. Por último, el Estado comunitario de donde proceden los bienes debe ser distinto a aquel en el que se encuentre identificado el empresario que realiza la adquisición intracomunitaria y la entrega. Podemos ver como en las operaciones triangulares existen dos operaciones, por un lado, una adquisición intracomunitaria de bienes, que estaría exenta, y de otro, una entrega de bienes, que no resulta exenta.

El cuarto apartado recoge aquellas adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que se atribuye al adquiriente el derecho a que se le devuelva el importe total que se haya devengado por estas, según lo previsto en el artículo 119 de la LIVA. Su propósito es evitar el coste financiero de ingresar la cuota devengada que posteriormente podrá ser devuelta, siendo sólo aplicable cuando se tenga derecho a la devolución íntegra del importe para lo cual es necesario que concurran los requisitos del artículo 119 de la LIVA.

Además de los recogidos en el artículo 26, el artículo 13 de la LIVA al definir el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias genéricas excluye algunas operaciones con el fin de evitar una doble imposición. Estas operaciones son siete. En primer lugar recoge aquellas adquisiciones de bienes en las cuales la entrega se lleve a cabo por un empresario o profesional que esté beneficiado por un régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde que la expedición o el transporte de los bienes se inicie. Aunque en España no se prevé el régimen de franquicia del IVA, en otros EEMM sí. En su funcionamiento, los empresarios o profesionales beneficiados por este sistema no pueden deducir el IVA, debiendo incluir en el precio de la operación IVA soportado que no han podido deducir al

momento de la entrega.

En segundo lugar recoge las adquisiciones en las que en la entrega se haya llevado a cabo la tributación según las reglas del régimen especial previsto en el Estado miembro en el que se inició la expedición o transporte para los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. En lo relativo a estos bienes, la entrega está sometida al impuesto en origen y también pueden estarlo en destino, dando lugar a una doble imposición.

Como tercer supuesto se recogen aquellas adquisiciones las cuales se corresponden con las entregas de bienes objeto de instalación o montaje a las que se refiere el artículo 68 apartado dos número dos de la LIVA. Se precisa que el montaje se finalice en territorio de aplicación del impuesto. Se debe de proceder a la inmovilización de los bienes que se entregan y su coste debe exceder del 15 por 100 de la contraprestación relativa a la entrega de los bienes.

En cuarto lugar contempla las adquisiciones de bienes que proceden de ventas a distancia previstas en el artículo 68 apartado tres de la LIVA. El artículo 68 determina las reglas relativas al lugar en que se realiza la entrega de los bienes¹². Si se cumplen estos requisitos, se considera que el vendedor está realizando una entrega interior de bienes a distancia desde otro Estado miembro, debiendo proceder al ingreso del tributo en el territorio de aplicación del impuesto.

Como quinto supuesto se prevén las adquisiciones de bienes que correspondan a entregas de bienes que sean objeto de los Impuestos Especiales previstos en el artículo 68 apartado cinco de la LIVA. Se trata de un supuesto parecido al del apartado anterior, sin embargo, según Abella Poblet, *“en este caso, la LIVA las declara exentas porque se gravan en destino pero en concepto de entregas intracomunitarias que, excepcionalmente se localizan en el Estado del lugar de llegada de la expedición, aunque, también excepcionalmente, se declara como sujeto pasivo en tal Estado al empresario vendedor, a pesar de que no está establecido en dicho Estado”*¹³.

En sexto lugar se recogen las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las cuales la entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta de IVA por

¹² Confrontar artículo 68 de la LIVA

¹³ ABELLA POBLET, L. (2006): *Manual del IVA*, La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos, 3a ed., Madrid.

aplicar los criterios previstos en el artículo 22 apartados uno al once de la LIVA. En este apartado se excluye del hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias genéricas las operaciones que están exentas en origen por aplicación del artículo 22, el cual recoge las exenciones en las operaciones que se asimilan a las exportaciones.

Como séptimo y último supuesto recoge aquellas adquisiciones de bienes que correspondan con las entregas de gas natural o electricidad realizadas en el territorio de aplicación del IVA según el artículo 68 apartado siete de la LIVA. En este supuesto tampoco se lleva a cabo una adquisición intracomunitaria por los adquirientes de estos bienes pues la entrega interior está localizada en el territorio de aplicación del impuesto.

3.1.1.2 EL ELEMENTO ESPACIAL.

El artículo 71 apartado uno de la LIVA considera que las adquisiciones intracomunitarias se localizan en el lugar en el que se encuentren los bienes al momento de llegada de la expedición o transporte con destino al adquiriente con independencia de donde esté establecido o identificado este. Este artículo supone una muestra del actual régimen transitorio. Además, este mismo artículo determina que también se consideran realizadas en este territorio aquellas adquisiciones llevadas a cabo en el plano comunitario recogidas en el artículo 13 número uno de la LIVA en los casos en los que el adquiriente haya comunicado al vendedor su número de identificación del IVA, proporcionado por la Administración de España, siempre que no hayan sido gravadas en el Estado miembro en el que llegaron o se transportaron.

3.1.1.3 EL ELEMENTO TEMPORAL

El artículo 76 de la LIVA determina que, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes el momento de devengo del impuesto se llevará a cabo cuando se considere que las entregas han sido efectuadas según lo previsto en el artículo 75 de la LIVA. Sin embargo, en su apartado segundo, incorpora una regla especial, considerando que el artículo 75 no se aplicará en el caso del devengo de las operaciones que den lugar a pagos anticipados anteriores a las adquisiciones, produciéndose sólo en el caso de que se adquieran por su importe íntegro. De su lectura, se observa que se aplican los mismos criterios que en las operaciones interiores, produciéndose el devengo con la puesta a disposición del bien a favor del adquiriente.

3.1.1.4 EL ELEMENTO CUANTITATIVO

El artículo 82 de la LIVA determina la cuantificación del hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias. El apartado primero supone la regla general, determinándose que la base imponible de estas operaciones se calcula según la regla establecida para las operaciones interiores, estando así constituida por el importe total de la contraprestación que debe satisfacer el adquirente más las partidas del artículo 78 apartado dos, como son los gastos de comisiones, transportes, portes, seguros, primas por prestaciones anticipadas, subvenciones, los tributos que recaigan sobre estas operaciones, salvo el propio IVA, pero no se incluirán los intereses por aplazamiento del pago, y excluyendo las del apartado tres, como son las indemnizaciones y los descuentos y bonificaciones justificadas por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

En los siguientes apartados del artículo se prevén unas reglas especiales para las operaciones asimiladas del artículo 16 apartado 2, las que son objeto de impuestos especiales y las que para su localización se hayan regido por la norma del artículo 71. Respecto a las operaciones asimiladas del artículo 16 apartado 2 (las conocidas como “transfers”), la base imponible será el coste de producción, el valor de adquisición o el valor de mercado, según los casos. En las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, la base imponible será la correspondiente a la adquisición de bienes intracomunitaria cuando no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada del transporte.

3.1.2 EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El artículo 85 de la LIVA determina que los sujetos pasivos del IVA serán quienes lleven a cabo las adquisiciones intracomunitarias, según lo previsto en el artículo 71 de la LIVA. Por tanto, el sujeto pasivo será la persona física o jurídica que adquiera los bienes. Con esta remisión, el legislador determina una regla mediante la cual sólo cuando la operación se considere realizada en el territorio en que se aplica el IVA, según lo dispuesto en el artículo 71, será cuando se pueda determinar quién es el sujeto pasivo a efectos de la legislación española.

Según el artículo 71, la adquisición intracomunitaria se considerará realizada en España cuando se encuentre en nuestro país el lugar de llegada de los productos y cuando el

adquiriente haya comunicado el Número de IVA al transmitente, que ha sido previamente proporcionado por la Administración española, siempre que los bienes lleguen a otro Estado donde no se han sometido a gravamen. Por tanto, si los bienes tienen como lugar de llegada el territorio español, para la aplicación del IVA, el sujeto pasivo será el adquiriente. En caso de que el adquiriente haya procedido a comunicar al transmitente el número del IVA otorgado por la Administración tributaria de España, el sujeto pasivo será el titular del Número.

Respecto al adquiriente, el artículo 13 de la LIVA determina que será un empresario, profesional o una persona jurídica que actúe como empresario o profesional. Este último supuesto va referido a aquellas personas jurídicas que a efectos del IVA no actúan como empresario o profesional, siendo así entidades públicas o privadas que no llevan a cabo actividades de tipo empresarial o profesional, como es el caso los ayuntamientos o las fundaciones privadas.

En lo relativo a la responsabilidad, son de aplicación los mismos supuestos previstos en el artículo 87 de la LIVA para las operaciones interiores.

3.2 LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

Según Hernández de la Fuente, se trata de “*entregas de bienes expedidos o transportados desde un Estado miembro a otro, a las que se aplica un régimen específico de exención cuando concurren ciertos requisitos*”¹⁴. Supone un caso de exención plena pues genera el derecho a deducir el IVA soportado por el empresario que lleva a cabo la operación exenta.

Los requisitos que se plantean son cuatro. Primero, debe tratarse de una entrega de bienes corporales que han de transportarse de un Estado miembro a otro, para ponerlos a disposición del comprador. Dentro de los bienes corporales el artículo 8 de la LIVA incluye el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía. Segundo, se precisa que los bienes estén situados en un Estado miembro y se transporten a otro Estado miembro distinto. El transporte puede ser llevado a cabo por cualquiera de los sujetos que intervienen en la operación o incluso por una persona nombrada por estos para este fin.

¹⁴ Hernández de la Fuente, M.(2010), *Las operaciones intracomunitarias*. Cuadernos de Formación del Instituto de estudios fiscales. Colaboración 35/10. Volumen 11/2010

Tercero, se requiere que el bien se ponga a disposición del destinatario como propietario. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende que la transmisión del poder de disposición se produce cuando el destinatario obtiene la facultad de disposición sobre el bien aunque no se haya producido aún la transferencia de su titularidad jurídica según la normativa interna del Estado miembro donde se produce el hecho imponible. Por último, el adquiriente debe estar en posesión de un número de IVA y comunicarlo al vendedor. Este número será válido si está incluido en el Censo VIES.

3.2.1 EXENCIONES

Las exenciones relativas a las entregas de bienes intracomunitarias vienen recogidas en el artículo 25 de la LIVA, el cual traspone lo descrito en la Directiva 2006/112/CE. En este artículo se prevén tres tipos de exenciones.

El objetivo de este régimen de exención es gravar en destino las entregas intracomunitarias de bienes sin que surjan situaciones de desimposición o sobreimposición. Para ello se declara la exención de la entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de origen de estos, mientras que la adquisición en el Estado miembro de destino dará lugar a la realización del hecho imponible de la adquisición intracomunitaria de bienes. La exención es de carácter plena, pues esta operación supone para el sujeto pasivo el derecho a deducir las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, asimilándose así su tratamiento con las exportaciones.

3.2.1.1 EXENCIONES RELATIVAS A LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES EN GENERAL

El artículo 25 en su apartado uno de la LIVA declara exentas aquellas entregas de bienes intracomunitarias previstas en el artículo 8 de la LIVA, que hayan sido expedidos o transportados, al territorio de otro Estado miembro, a través del vendedor, el adquiriente o incluso un tercero en nombre o por cuenta de estos.

De la lectura de este precepto se deduce la necesidad de concurrencia de determinados requisitos para estar ante dicha exención. Primero, debe de llevarse a cabo una entrega de bienes según el artículo 8 de la LIVA. Por entrega se entiende la puesta a disposición del bien

y es indiferente que el transporte sea llevado a cabo por el vendedor, el adquiriente o un tercero contratado por alguno de los sujetos anteriores. Segundo, el adquiriente debe ser empresario o profesional identificado a efectos del impuesto en algún Estado miembro distinto del Reino de España. Esta situación también se da en aquellos casos en los que aunque el adquiriente no está establecido en la Unión, si está registrado a efectos del impuesto en algún Estado miembro distinto de España. Además, se admite que el adquiriente sea una persona jurídica que no actúe como tal pero que posea un número de identificación a efectos del impuesto que haya sido proporcionado por la Administración tributaria de algún Estado miembro distinto de España. Respecto a la condición de adquiriente, se precisa que esté identificado a efectos del impuesto en un Estado miembro distinto al Reino de España. El artículo 13 apartado 3 del RIVA determina que esta condición se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre el vendedor, existiendo una base de datos a nivel comunitario, la VIES. El tercer requisito determina que este régimen de exención no será aplicable a aquellas entregas de bienes que estén acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

3.2.1.2 EXENCIONES RELATIVAS A MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS

Ya se ha llevado a cabo más arriba el análisis del artículo 13 de la LIVA, el cual recoge el hecho imponible de la adquisición de los medios de transporte nuevos, con sus consiguientes requisitos y qué se considera por medios de transporte nuevos. Según el artículo 25 de la LIVA, para que se produzca la exención se debe de tratar de entregas de bienes cuyo objeto sea salir del territorio de aplicación del impuesto a través de exportación o mediante una entrega intracomunitaria. Por tanto, aquellas entregas de bienes de transporte nuevos que se expidan o transporten a otro estado miembro quedarán exentas si existe transmisión de poder de disposición a favor de un empresario o profesional identificados a efectos del IVA en otro Estado miembro distinto a España. Además, en su apartado segundo, el artículo 25 considera exentas aquellas entregas en las que el adquiriente se encuentra en los supuestos del REAGP, aquellos que realicen exclusivamente operaciones sin derecho a deducción o cualquier persona que no posea la condición de empresario o profesional.

Por tanto, la operación queda de la siguiente manera: la entrega intracomunitaria queda exenta, estando así la adquisición intracomunitaria sujeta, ingresándose el impuesto en el país donde se ha trasladado el medio de transporte nuevo, es decir, en destino.

3.2.1.3 EXENCIONES RELATIVAS A TRANSFERENCIA DE BIENES

El apartado tres del artículo 25 de la LIVA considera exentas las entregas de bienes previstas en el artículo 9 apartado tercero, el cual recoge las transferencias de bienes realizadas por sujetos pasivos de bienes corporales de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlos a las necesidades de tal empresa en dicho Estado miembro. A estas entregas de bienes se les aplicaría la exención del apartado uno si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

Las operaciones a las que se refiere no son entregas de bienes como tal, pues no existe transmisión del poder de disposición sobre los bienes, ni cambio de titularidad, pues los bienes no abandonan el patrimonio del sujeto pasivo, produciéndose así un cambio de afectación trasladándose desde las dependencias del sujeto pasivo en un Estado miembro, con destino a otro Estado miembro. Sin embargo, el legislador comunitario ha querido asimilarlas, en lo que se refiere a tributación, a las entregas de bienes a título oneroso creando esta exención para mantener el principio de tributación en destino establecido en el régimen transitorio.

El artículo 9 apartado 3 de la LIVA excluye, de las operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso, aquellas transferencias de bienes corporales que no dan lugar a la realización del hecho imponible, tales como las entregas de bienes corporales realizadas por el sujeto pasivo, las efectuadas a bordo de buques, aviones o trenes en el curso de la parte de un transporte en el interior de la Comunidad, las que son llevadas a cabo por el sujeto pasivo en el interior del país y la ejecución de obra para el sujeto pasivo, entre otras.

Los requisitos que se exigen para que las transferencias de bienes resulten exentas se encuentran en el artículo 13 apartado 4 de la LIVA y son tres. Primero, que se lleve a cabo la expedición o el transporte de los bienes al Estado miembro de destino. Segundo, que el gravamen de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se realice en el Estado miembro de destino. Tercero y último, que la Administración Tributaria del Estado miembro de destino le haya atribuido un número de identificación a efectos del impuesto.

3.3 LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El artículo 11 de la LIVA define la prestación de servicios como aquellas operaciones sujetas al IVA que no supongan una entrega, adquisición intracomunitaria o una exportación de bienes. Se trata así de una definición en sentido negativo, pues considera que las prestaciones de servicios serán todas las operaciones no incluidas en los conceptos anteriores. Además, en el mismo artículo lleva a cabo una enumeración de aquellas operaciones que en particular se considerarán prestación de servicios intracomunitarios.

Existen reglas para determinar el lugar de realización del hecho imponible en la prestación de servicios. En lo relativo a las reglas generales, hasta el 31 de diciembre de 2008 la regla general consideraba que la prestación del servicio se llevaba a cabo en el lugar donde tuviese la sede el prestador. Con la aprobación de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, a partir del 1 de enero de 2010 se diferenciarán dos supuestos, que están recogidos en el artículo 69 de la LIVA. Primero, cuando el destinatario sea un empresario o profesional, se considerará que se presta el servicio donde tenga la sede de su actividad el destinatario, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, siempre que los servicios estén afectados a dichos lugares. Segundo, si se trata de un consumidor final, se mantendrá la regla general, considerándose que se prestarán los servicios en el territorio donde tenga la sede o establecimiento permanente el prestador o donde tenga su domicilio o residencia habitual.

En el artículo 69 apartado segundo de la LIVA encontramos una excepción al segundo supuesto, pues si el destinatario no es un empresario o profesional y está establecido fuera del territorio de la Comunidad, los servicios no se considerarán prestados en el territorio del prestador. Estos servicios son considerados por la doctrina como “servicios intangibles”¹⁵.

Para concluir, en el apartado tercero del artículo 69, la LIVA lleva a cabo una enumeración de determinados términos relacionados con las reglas de localización de la prestación de servicios.

¹⁵ Gonçalves Pereira C. (2011): *La localización del hecho imponible del IVA en las prestaciones de servicios: Reglas generales*

El artículo 70 de la LIVA recoge las cuestiones relativas a las reglas especiales, las cuales afectan a determinadas prestaciones de servicios. Los servicios relacionados con bienes inmuebles, citados en el primer apartado del artículo, se considerarán prestados en el territorio donde se encuentren dichos inmuebles. El artículo incluye un *numerus apertus* de servicios relacionados con los bienes inmuebles, como son el arrendamiento, la cesión, el uso o la obra entre otros. Como novedad se incluyen los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

Los servicios de transporte, se localizarán según el tipo de transporte prestado, distinguiendo así entre transporte de pasajeros y de mercancías. El de pasajeros quedará sujeto en el territorio donde se preste el servicio, con independencia del destinatario. Hay que tener en cuenta que este servicio no tiene por qué suponer un gravamen efectivo, pues existen varias exenciones de IVA relativas al transporte de pasajeros y mercancías. En el transporte de mercancías, si el transporte es intracomunitario y prestado a particulares, se considera prestado en el lugar de salida. Si el transporte de mercancía es de otro tipo pero prestado a particulares, se considera prestado en el territorio por el que materialmente transcurre. Finalmente, si el transporte es prestado a empresarios o profesionales, se entiende localizado en la sede del destinatario.

Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar, ferias y exposiciones se consideran prestados, si su destinatario es un empresario o profesional, en el territorio donde se llevan a cabo.

Los servicios prestados por vía electrónica sólo se considerarán localizados en el territorio de aplicación del impuesto si el prestador es un empresario o profesional establecido fuera de la comunidad y el destinatario es un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Los servicios de restauración y catering han dado lugar a una regla especial, la cual considera que se localizan en el lugar en que se prestan, independientemente del destinatario, a menos que se presten a bordo de un buque, avión o tren que se encuentre realizando un transporte de viajeros por la Comunidad, en cuyo caso, se tendrá en cuenta el lugar de salida del transporte.

Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto si el destinatario es un particular y las operaciones se localizarán en el territorio de aplicación del impuesto.

Los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto si el prestador es un empresario o profesional establecido en la Comunidad y el destinatario es un particular que utiliza los servicios y está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Además, la Directiva 2008/8/CE considera localizados estos servicios donde el particular destinatario tenga residencia habitual o domicilio o allí donde esté establecido.

En los servicios de arrendamiento de medios de transporte se distinguen entre dos supuestos. Uno, a corto plazo, los cuales se localizarán en el territorio donde se ponga a disposición del destinatario. Se considera arrendamiento a corto plazo aquel que no excede de 30 días, siendo de 90 en caso de buques. Dos, a largo plazo, siempre que el destinatario sea un particular establecido en dicho territorio. Como excepción a este segundo supuesto, si se trata de embarcaciones de recreo, se considerará localizado en el territorio donde se pone a disposición la embarcación por el empresario o profesional con independencia de que el particular esté establecido en el territorio o no.

Existe una cláusula residual de aprovechamiento efectivo de los servicios mediante la cual se considera que determinados servicios han sido realizados en el territorio de aplicación del impuesto, quedando así sujetos y no exentos. Para ello, deben de cumplirse determinados requisitos. Primero, debe de tratarse de una de las prestaciones de servicios establecidas en el artículo 69 de la LIVA. Segundo, el destinatario debe ser concreto, siendo particular en las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y siendo empresario o profesional en el resto de casos. Tercero, en principio estas prestaciones se considerarán localizadas fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla. Cuarto y último, que el servicio se utilice o explote en el territorio de aplicación del impuesto.

4. LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

Una vez analizadas las operaciones afectadas por el IVA, hay que señalar algunas

situaciones previstas por el legislador donde se transforma en sujeto pasivo al destinatario de las operaciones que se gravan, en lugar de serlo el que entrega los bienes o presta los servicios. En estos supuestos el empresario que es considerado sujeto pasivo, quien en realidad es el destinatario de las operaciones que se gravan, tiene la obligación de auto-repercutirse el impuesto a través de la expedición de la debida auto-factura. En este caso, el impuesto que se auto-repercute y la deducción que se lleva a cabo deben incluirse en la liquidación correspondiente al periodo donde se producen las operaciones. En estas situaciones especiales es donde se origina la inversión ya que se invierte la condición del sujeto pasivo del que entrega los bienes o presta el servicio, que es el sujeto pasivo habitual, por el que los recibe, que es el sujeto pasivo de la inversión.

Las operaciones sujetas al impuesto a las que se le aplica la inversión son las entregas de oro, a los materiales de recuperación, las entregas de gas y electricidad, las realizadas por personas o entidades que no están establecidas en España, las realizadas entre partes que no están establecidas en España y las realizadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

En las entregas de oro, el sujeto pasivo es el destinatario (el que las adquiere) de las entregas de oro de inversión, si el transmitente renuncia a la exención, y las de oro distinto al de inversión, es decir, aquel oro sin elaborar o las materias primas y productos deoros que no se destinan al consumo final, cuya ley sea igual o mayor a 325 milésimas.

El adquirente o destinatario de materiales de recuperación también será considerado sujeto pasivo cuando se trate de entregas de papel, cartón, vidrio y desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y todos aquellos materiales de recuperación que estén compuestos por metales férricos y no férricos, incluidas sus aleaciones, escorias y cenizas. También lo serán en aquellas operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado realizados sobre papel, cartón o vidrio y las entregas de lingotes, bloques, placas, grano, granalla, barras y alambrón.

En las entregas de gas y electricidad, desde el 1 de enero de 2005, los sujetos pasivos son los empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales, que sean destinatarios en España de las entregas por empresario o profesional no establecido en el territorio del IVA de estos productos mediante el sistema de distribución de gas natural y

electricidad.

Si las operaciones se llevan a cabo por personas o entidades que no están establecidas en España, el sujeto pasivo es el destinatario de estas establecido en España. Hay que aclarar, que si el destinatario de estas operaciones es el consumidor final, se aplicará la regla general y no se dará lugar a la inversión.

Si las operaciones se llevan a cabo entre partes que no están establecidas en España la determinación de quién es el sujeto pasivo se llevará a cabo a través de las siguientes reglas: Primera, se aplicará la regla de inversión, es decir, el sujeto pasivo será el destinatario en todas las entregas de bienes, salvo en las previstas en la regla número dos, y en las prestaciones de servicios de mediación, trabajos realizados sobre bienes muebles, transportes intracomunitarios de bienes y accesorios si el destinatario comunica al prestador un NIF de IVA español. Segunda, se aplicará la regla general en aquellas entregas de bienes que están sujetas al régimen previsto para las ventas a distancia y aquellas objeto de Impuestos Especiales, a las exportaciones y entregas intracomunitarias que estén exentas y a las prestaciones de servicios distintas a las incluidas en la primera regla.

Cuando quien entrega los bienes o presta los servicios no está establecido en España y los destinatarios son personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales pero suministran en sus operaciones un Número de Identificación Fiscal (en adelante, NIF) con IVA español, se llevará a cabo la aplicación de la regla de inversión si son destinatarios finales de las entregas de una adquisición intracomunitaria de bienes exenta, de una operación triangular y también en las prestaciones de servicios de la primera regla prevista para las operaciones llevadas a cabo por partes no establecidas en España. En caso de que estos requisitos no se lleven a cabo, se aplicará la regla general.

Con la Ley 28/2014 de 27 de noviembre se modifica la Ley 37/1992 del IVA con objeto de incluir nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo para luchar contra el fraude como son las entregas de plata, paladio, platino, teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles, tabletas, en las cuales, a excepción de las entregas de plata, paladio y platino, se requiere que el destinatario sea empresario o profesional revendedor de dichos bienes o que se trate de un empresario o profesional cuando las operaciones sean superiores a los 10.000 euros. Con esta reforma se introducen también nuevas infracciones en los

supuestos de inversión del sujeto pasivo, considerándose graves la falta de comunicación o bien la comunicación incorrecta de la entregas de inmuebles realizadas en ejecución de la garantía constituida sobre estos bienes y las ejecuciones de obra, con o sin aportación de bienes materiales y cesión de personal, derivadas de contratos formalizados por el promotor y el contratista directamente o cuando el objeto sea urbanizar terrenos o construir o rehabilitar edificaciones.

5. OBLIGACIONES FORMALES A CARGO DE LOS OPERADORES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Las operaciones intracomunitarias se basan en el intercambio de información, ya que sin esta, no se podría aplicar el régimen transitorio del IVA de pago en destino. Para que exista una adecuada coordinación entre las Administraciones tributarias, se requiere un sistema de cooperación, para el cual el artículo 2 del RIVA designa en cada Estado miembro una autoridad encargada de tal fin y además, la creación de una Oficina Central de Enlace, con la consiguiente adopción de las medidas oportunas, dejando a los Estados que libremente lleven a cabo la organización de las actividades de cooperación. En España estos órganos son el secretario de Estado de Hacienda y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT).

Cuando se lleva a cabo una operación intracomunitaria, el destinatario comunicará al proveedor su NIF del Estado donde se encuentre identificado, para así asegurarse de que posee los requisitos previstos para que la operación tribute en destino. Los Estados miembros han llevado a cabo la adopción de unas normas para que aquellos operadores que carezcan de identificación fiscal sean considerados por el vendedor español como un sujeto cuyas operaciones se le deben de gravar en origen, es decir, en España. El mismo supuesto se da en caso de que la entrega se haya producido de un sujeto pasivo, perteneciente a otro Estado miembro, a otro sujeto establecido en España. En este caso, se aplica el IVA del sujeto del Estado que está llevando a cabo la operación, salvo que el destinatario acredite su identificación en España.

Cada Estado miembro posee una base de datos para saber si a quien se le lleva a cabo la entrega intracomunitaria exenta es el sujeto pasivo del IVA. Esta base de datos está regulada en los artículos 22 y siguientes del Reglamento (CE) 1798/2003, del 7 de octubre, relativo a la

cooperación administrativa en el ámbito del IVA. En esta base de datos deben constar todas las personas a las que se les haya asignado un NIF a efectos del IVA en un Estado miembro.

5.1 OBLIGACIONES CENSALES. EL CENSO VIES.

Para que el régimen de tributación en destino pueda ser llevado a cabo, el Censo VIES recoge a todos los operadores intracomunitarios que pertenecen a cualquier Estado miembro y que posean un número de IVA válido. Gracias a este sistema, cuando una empresa quiera saber si está llevando a cabo adecuadamente el procedimiento previsto para la tributación del IVA, llevará a cabo una consulta en este censo para asegurarse de que se puede proceder a la tributación en destino.

Para que una persona física o jurídica figurase en el censo en España hasta septiembre de 2003 debía de estar obligada a presentar algún modelo de declaración de IVA, estar sujeta al régimen especial de recargo de equivalencia¹⁶, tener opción al régimen general de IVA en las adquisiciones y, en el caso de sujetos pasivos, que estuviesen bajo el régimen especial de ganadería, agricultura y pesca. Además, los sujetos pasivos exentos y las personas jurídicas que no actuasen como empresarios o profesionales debían de superar los 10.000€ en las adquisiciones intracomunitarias. Esto daba lugar a un censo muy elevado donde realmente pocos eran los sujetos que llevaban a cabo operaciones intracomunitarias, por ello a través del Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas se creó el Registro de Operadores Intracomunitarios (o Censo VIES) formado por los sujetos pasivos del IVA que llevaban a cabo adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes y los que prestan o adquieren servicios intracomunitarios. Para que un sujeto pasivo entre a formar parte del Censo VIES deberá solicitar su entrada a través del Modelo 036/037.

Quedan obligados a solicitar la baja del Censo aquellos sujetos pasivos que cesen sus actividades relativas al IVA, aquellos que durante los 12 meses anteriores no hayan llevado a

¹⁶ Se trata de un régimen especial de IVA que es obligatorio para aquellos comerciantes minoristas que no lleven a cabo una transformación de los productos que comercializan, es decir, para aquellos autónomos que venden directamente al cliente final. Es aplicable tanto a personas físicas acogidas al régimen de autónomos como a las comunidades de bienes.

cabo entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA y aquellos que no hayan sido destinatarios de prestaciones de servicios. Además, la Administración también puede proceder a dar de baja en el registro a los operadores que en los 12 meses anteriores no hayan declarado o no se les haya imputado adquisiciones o entregas intracomunitarias desde otros Estados miembros.

Respecto al intercambio de información en las entregas intracomunitarias, lo que se conoce como sistema VIES, podemos diferenciar dos fases. En la primera, los operadores pertenecientes a todos los países de la Unión deben declarar en los Estados Recapitulativos las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que hayan llevado a cabo. En España se lleva a cabo a través del Modelo 349.

Cuando un operador intracomunitario lleva a cabo entregas intracomunitarias de bienes o de servicios a una empresa de la Unión, debe proceder a la cumplimentación del Estado Recapitulativo, en el que indicará el número de IVA, el nombre de la empresa con la que lleva a cabo la operación y su importe en euros. Puede darse el caso en que el número de IVA indica que cumple las reglas de construcción del país¹⁷ pero no esté incluido en el Censo VIES. En este caso, el sistema informático genera un mensaje de aviso, conocido como “mensaje OMCTL” el cual indica que el vendedor ha llevado a cabo la declaración de una entrega intracomunitaria realizada a una empresa con número de IVA no válido, dando lugar a una aplicación de la exención en origen de forma incorrecta que no produce cobro de IVA. Cada país recibe mensajes OMCTL a través de los Estados Recapitulativos (mediante el Modelo 349) donde se incluyen los números de IVA que resulten no válidos y que han dado lugar entregas exentas en origen en empresas a las que no se les puede aplicar este régimen por no cumplir con el requisito de estar en posesión de un número de IVA válido. Y los países también envían mensajes OMCTL, formados por los Estados Recapitulativos que han sido presentados por las empresas de cualquier Estado miembro en los que se recogen las empresas españolas a las que se le ha llevado a cabo una entrega intracomunitaria, las cuales no están en posesión de un número de IVA válido, lo que ha dado lugar a que se les aplique una exención en origen cuando no les correspondía.

En la segunda fase, se da la modalidad de asistencia mutua, a través del intercambio de

¹⁷ Cada país tiene las suyas propias, formadas por el prefijo de cada país (en España el prefijo es ES) y de 5 a 12 dígitos numéricos o alfanuméricos.

información entre las autoridades nombradas por cada Estado. En el caso Español esta función la lleva a cabo la CLO. Esta fase se puede llevar a cabo a través de distintas formas. Una de ellas es a través del intercambio de información previa solicitud. El funcionamiento es el siguiente, la autoridad requirente, la de cualquier Estado de la Unión, enviará a la competente de otro Estado, la requerida, las solicitudes de información que esta necesite para aplicar correctamente el IVA, mediante un formulario normalizado. Las peticiones presentan una serie de limitaciones, como son que el número y naturaleza de estas dentro de un plazo no suponga una carga administrativa desproporcionada a la autoridad a la que se le solicita y que la autoridad requirente haya agotado las fuentes de información existentes para obtener la información que precisa.

En segundo lugar, otra de las formas previstas es que igualmente se produzca el intercambio de información pero esta vez sin solicitud previa. Si el intercambio es automático, este es de tipo regular y la información que puede ser objeto de tal intercambio puede ser la relativa a sujetos pasivos que no estén establecidos, a medios de transporte nuevos, de ventas a distancia no sujetas a IVA en el Estado miembro de origen o sobre transacciones intracomunitarias que pueden ser consideradas irregulares. Si el intercambio es espontáneo, es un Estado miembro el que por propia iniciativa suministra información a otro debido a que sospecha a cerca de una reducción o exención anormal de impuestos en el otro Estado de la Unión. También se permite que a través de un acuerdo entre las autoridades (la requirente y la requerida) funcionarios autorizados por la requirente puedan estar presentes en las oficinas donde se llevan a cabo las funciones de tipo administrativas, no pudiendo ejercer un control como el reconocido a los funcionarios de la autoridad requerida, pero si pueden tener acceso a los documentos y locales relacionados con la investigación. Además, se pueden llevar a cabo controles simultáneos entre dos Estados miembros a cerca de la situación fiscal de uno o varios sujetos pasivos en los cuales tengan un interés común. Finalmente, también se puede llevar a cabo una solicitud de notificación administrativa a cerca de cuestiones relacionadas con el IVA al destinatario por la autoridad requerida a petición de la requirente.

5.2 DECLARACIÓN RECAPITULATIVA DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS (EL MODELO 349)

Cada trimestre hay que llevar a cabo una declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias realizadas, donde se incluirán las entregas y adquisiciones. Según el artículo

79 del RIVA, es obligatorio que la presenten los sujetos pasivos que lleven a cabo entregas intracomunitarias exentas, incluyéndose las transferencias de bienes del artículo 9 apartado tres de la LIVA pero no las entregas de medios de transporte nuevos realizadas por sujetos pasivos con carácter ocasional o aquellas cuyos destinatarios no están identificados. También se deberán incluir las adquisiciones intracomunitarias sujetas incluyendo la recepción de transferencias de bienes efectuadas desde otros Estados miembros. Para finalizar, también se deberán incluir las operaciones triangulares donde el destinatario esté en posesión de un NIF o número de IVA comunitario facilitado por una autoridad Española.

El contenido de la declaración estará formado por el NIF de los proveedores y adquirientes y el importe en euros, mediante el Modelo 349. Este Modelo queda recogido en la Orden EHA/769/2010 de 18 de marzo, por la que se procede a la aprobación de este modelo de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias y los diseños físicos, lógicos, de lugar, de forma y de plazo de presentación. Además, se admite la presentación del Modelo junto con el módulo de impresión desarrollado para tal efecto por la AEAT en su Delegación o Administración correspondiente al domicilio fiscal o la de la Unidad Regional o Unidad Central de Grandes Empresas.

Respecto a las rectificaciones que se puedan plantear respecto a la cuantía de la base imponible de declaraciones anteriores, estas quedarán sin efecto independientemente de la causa. Sin embargo, no queda admitida rectificación por necesidad de modificar la base imponible al haberse obtenido la devolución de los Impuestos Especiales que hubieran sido devengados en origen.

El periodo de declaración previsto para este modelo comprenderá las operaciones llevadas a cabo en cada mes natural y se presentará durante los veinte primeros días del mes inmediato al periodo mensual. Sin embargo, se admite la presentación bimestral, cuando al final del segundo mes de un trimestre el importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban incluirse en la declaración recapitulativa sea superior a 50.000€ o trimestral, cuando no se alcance el importe de 100.000€ en entregas de bienes y prestación de servicios que se debe incluir en la declaración recapitulativa en el trimestre de referencia, ni en los cuatro anteriores.

5.3 DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS (MODELO 347)

Las personas físicas, jurídicas, públicas o privadas y las entidades sin personalidad jurídica que constituyan una entidad económica y desarrollen actividades empresariales o profesionales, tienen la obligación de presentar una declaración anual de sus operaciones con terceras personas en la cual deben relacionar a aquellas personas o entidades con quienes hayan llevado a cabo operaciones superiores a 3.005,6 € durante el año natural de declaración. Este modelo será presentado en marzo de cada año. Las operaciones a las que se refiere son las ventas, es decir, las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y las compras, entendidas como las adquisiciones de bienes y servicios. Estas operaciones se recogerán separadamente.

Están exentas de llevar a cabo este modelo las personas que llevan a cabo en España actividades profesionales o empresariales sin tener en España la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente. También las personas físicas y las entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) por las actividades en las que tributen en el IRPF por estimación objetiva y el IVA por los regímenes especiales simplificado o del REAGP o de recargo de equivalencia salvo las operaciones excluidas de aplicación en los propios regímenes y en las que emitan factura. También lo estarán los obligados que no superen la cantidad de 3.005,06€ en el año natural o de 300,51€ en el mismo periodo si realizan el cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor. Además se recoge la exención para los obligados que únicamente hayan llevado a cabo operaciones que estén excluidas del deber de declarar según el artículo 33 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y aquellos que deban informar a cerca de las operaciones que están incluidas en el libro de registro del IVA, según lo dispuesto en el artículo 36 del mismo Real Decreto.

5.4 DECLARACIÓN ESTADÍSTICA DEL COMERCIO INTRACOMUNITARIO (INTRASTAT)

Se trata de una normativa Europea originada debido a la necesidad que surge de conocer las estadísticas de comercio que se originan con los movimientos de mercancías, compras o ventas en los países de la Unión. Su ámbito de aplicación abarca tanto las expediciones¹⁸ como las introducciones¹⁹.

Respecto a los plazos del INTRASTAT, hay que destacar cuatro cuestiones. La primera, es que el periodo de referencia es el mes natural, bien de expedición o bien de introducción de las mercancías en España. La segunda, es que la recogida de información se llevará a cabo mensualmente. La tercera, es que el periodo de presentación es hasta el 12 del mes siguiente a la finalización del periodo de referencia o bien de forma inmediata si este mes es inhábil. Por último, no se pueden llevar a cabo declaraciones que modifiquen o complementen lo declarado después del día 30 de abril del año siguiente al periodo de referencia o el inmediato posterior si fuese inhábil.

Para determinar quien será el responsable de presentar la declaración, habrá que diferenciar entre el flujo de expedición y el de introducción. En el flujo de expedición el responsable será la persona física o jurídica que esté sujeta al IVA y haya formalizado el contrato y en su defecto, quien proceda o hace que se proceda la expedición y en su defecto, el que tenga la mercancía bajo su posesión. En el flujo de introducción, el responsable será la persona física o jurídica sujeta a IVA que haya formalizado el contrato y en su defecto el encargado de introducir las mercancías y en último lugar que tenga las mercancías en posesión.

La presentación puede llevarse a cabo por el representante legal de la persona física o jurídica que no esté establecida en España, siendo este quien asuma las obligaciones de su representado. Además, el representante está en facultad de delegar la representación en un tercero. La presentación podrá llevarse a cabo de distintas formas: La primera, de forma

¹⁸ Hace referencia a las mercancías comunitarias, exceptuándose las que se encuentran en simple circulación, que salgan del territorio de España, exceptuando Canarias, con destino a otro Estado de la Unión.

¹⁹ En ellas se incluyen las mercancías comunitarias, salvo las que están en simple circulación, que entren en España, exceptuándose Canarias, procediendo de otro Estado de la Unión. Las mercancías en simple circulación serán aquellas en las que durante el trayecto hacia otro Estado de la Unión atraviesan o se detienen, debido al transporte, en otro Estado Miembro distinto al de destino.

directa, cuando el obligado lleva a cabo la acción por si mismo. La segunda, a través de un tercero, que recibe el nombre de “tercer declarante”, el cual podrá ser una persona física o jurídica. La tercera, a través de empresas cabeceras, que serán aquellas con las cuales el obligado tenga relación y decidan que lleven a cabo la operación. La cuarta y última, a través de firma electrónica, que se llevará a cabo a través de la delegación por parte de la empresa a uno de los empleados o directivos a que presenten la declaración usando este mecanismo.

Están excluidos de la obligación de llevar a cabo la declaración los profesionales o las empresas que dejen de ser sujeto pasivo según el título III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. Además, están también excluidos de presentar la declaración los sujetos que en el año anterior al periodo de referencia hayan llevado a cabo operaciones de expedición intracomunitarias por un valor inferior al umbral de exención de las operaciones que fija el Ministro de Economía y Hacienda.²⁰

5.5 LLEVANZA DEL LIBRO DE REGISTRO DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS (MODELO 340)

Primero vamos a llevar a cabo el análisis de determinadas cuestiones. El artículo 29 de la Ley General Tributaria define cuales son las obligaciones tributarias formales. En su apartado segundo, letra f, determina que los obligados tributarios tienen la obligación de aportar a la Administración tributaria los libros, registros, documentos o información pertinente relativa a sus obligaciones tributarias propias o con terceros, incluso si esta información está contenida en soporte informático. El artículo 62 del Real Decreto que aprueba el RIVA determina que los empresarios, profesionales y otros sujetos pasivos del IVA tendrán que llevar el libro de registro de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y el de determinadas operaciones intracomunitarias. La Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal preveía la determinación reglamentaria de aquellos casos en los que la aportación de estos libros y registros fiscales se llevase a cabo por medios telemáticos periódicamente.

El Modelo 340 de declaración informativa fue aprobado a través de la Orden EHA/3787/2008. La declaración informativa está regulada en el artículo 36 del Reglamento

²⁰ Las órdenes HAP/400/2012 y HAP/2013 han fijado el umbral en 400.000 € para 2014 en adelante.

General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RRGIT). El artículo 32 de este Reglamento, en su apartado 1, letra e, exime de tener que presentar la declaración anual a aquellos obligados tributarios que tengan que informar sobre las operaciones de los libros de registro, salvo en el caso en que lleven a cabo operaciones relacionadas en el artículo, pues en tal caso deberán llevar a cabo la declaración únicamente de esas operaciones. Hay que destacar que la transmisión de la declaración y el contenido de los libros debe de realizarse por medios telemáticos o a través de soporte que sea legible por el ordenador. Para ello se otorgará a los obligados un programa para facilitar la transmisión y obtención de la información.

Las fases para presentar los Libros de Registro de IVA son varias. Primero se lleva a cabo el registro de las operaciones en el propio sistema de información de la empresa. Una vez llevadas a cabo, se calcula y se presenta la autoliquidación. Posteriormente se captura el código electrónico generado por la presentación de la autoliquidación y se obtiene el fichero que se debe transmitir. Este fichero se firma y se transmite, obteniendo por la AEAT el código de presentación.

Las facturas o documentos sustitutivos se deben expedir cuando se lleva a cabo la operación. Como regla general, se expedirán antes del día 16 del mes siguiente al que se liquida el Impuesto relacionado con las operaciones para garantizar que al momento de realizarse la transmisión están anotadas en el libro de registro las operaciones del periodo de transmisión. Además, en el Libro de Registro de facturas recibidas se incluirán todas las facturas recibidas, los documentos de aduanas y los demás documentos que puedan demostrar una justificación incluyendo el número de recepción, la fecha, el nombre y apellidos o la razón social, la base imponible, y cuando proceda, el tipo impositivo y la cuota tributaria que resulte.

5.6 MODELO 309 DE DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN NO PERIÓDICA DEL IVA

Con la Orden HAP/1222/2014 de 9 de julio se aprueba este modelo para ampliar los supuestos en la obligación de presentar la declaración-liquidación no periódica del IVA. Este modelo deberá ser presentado en los siguientes supuestos: Uno, por los sujetos pasivos que se encuentren acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca y adquieran bienes

intracomunitarios para el desarrollo de actividades incluidas en este régimen, y además por los sujetos pasivos que realicen solo y exclusivamente operaciones que no dan lugar al derecho a deducción total o parcial del impuesto. Estos sujetos deben estar identificados a efectos del IVA por haber superado los 10.000 € en adquisiciones realizadas a los demás Estados miembros o cuando hayan optado por la sujeción al IVA. Dos, por aquellos que lleven a cabo únicamente actividades incluidas dentro del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca de entrega de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas al IVA, incluso cuando son sujetos pasivos de este impuesto. Tres, por los sujetos pasivos del IVA que únicamente realicen actividades a las que se les aplica el régimen especial de recargo de equivalencia y estén obligados al pago del impuesto y del recargo en sus adquisiciones intracomunitarias de bienes. Cuatro, por aquellas personas o entidades que no sean considerados empresarios o profesionales y adquieran medios de transporte nuevos en el ámbito intracomunitario a título oneroso. Cinco, las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales cuando adquieran intracomunitariamente bienes que no sean medios de transporte nuevos y estén sujetas al IVA. Seis, por aquellos que sean adjudicatarios en procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa con condición de empresarios o profesionales según el IVA y puedan presentar la declaración-liquidación. Siete, por los sujetos pasivos que se encuentren en el REAGP cuando deban realizar el reintegro de las compensaciones percibidas que sean consideradas indebidas. Ocho, por los sujetos pasivos del REAGP cuando lleven a cabo el ingreso de las regularizaciones practicadas consecuencia comenzar a aplicar el régimen especial. Nueve, por aquellas personas y entidades que no realizan operaciones como empresarios o profesionales y por los sujetos pasivos de operaciones exentas según los artículos 20 y 26 de la LIVA que sean deudores de un crédito a favor de la Hacienda Pública consecuencia de la modificación de la base imponible de operaciones que sean total o parcialmente impagadas. Diez, por los beneficiarios del tipo reducido del IVA en aquellas operaciones de entrega o adquisición de vehículos. Once, por los sujetos pasivos del IVA que se determine.

El plazo para presentar la declaración-liquidación y el ingreso se realizará en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre. La del último periodo deberá presentarse en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año siguiente. Si algún vencimiento coincidiese con sábado o día inhábil, se trasladará al siguiente día hábil.

5.7 IMÁGENES DE LOS MODELOS

Agencia Tributaria **Resumen operaciones con la Unión Europea** **Relación de operaciones intracomunitarias** **Hoja Interior**

Datos identificativos de esta hoja interior

NIF del declarante: _____ Ejercicio: _____ Período: _____ Hoja interior n.º: _____

Espacio reservado para número identificador y código de barras

Modelo 349

Operador 1

Código país: _____ NIF comunitario: _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social: _____ Clave: _____ Base imponible: _____

Operador 2

Código país: _____ NIF comunitario: _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social: _____ Clave: _____ Base imponible: _____

Operador 3

Código país: _____ NIF comunitario: _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social: _____ Clave: _____ Base imponible: _____

Operador 4

Código país: _____ NIF comunitario: _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social: _____ Clave: _____ Base imponible: _____

Agencia Tributaria **Resumen operaciones con la Unión Europea** **Rectificaciones de periodos anteriores** **Hoja Interior**

Datos identificativos de esta hoja interior

NIF del declarante: _____ Ejercicio: _____ Período: _____ Hoja interior n.º: _____

Espacio reservado para número identificador y código de barras

Modelo 349

Operador 1

Código país: _____ NIF comunitario: _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social: _____ Clave: _____

Ejercicio: _____ Período: _____ Base imponible rectificada: _____ Base imponible declarada anteriormente: _____

MODELO 349. Fuente www.agenciatributaria.es

Agencia Tributaria **DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS** **DECLARACIÓN** **REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO** **Pág. 1** **Modelo 347**

Declarante

Espacio reservado para la etiqueta identificativa (si no dispone de etiquetas, haga constar a continuación sus datos identificativos)

N.I.F.: _____ TELÉFONO DE CONTACTO: _____

APELLIDOS Y NOMBRE, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL: _____

N.I.F. del representante: _____

Ejercicio y modalidad de presentación

Ejercicio: _____

Modalidad de presentación: ☐ Impreso ☐ Soporte

Declaración complementaria o sustitutiva

Si la presentación de esta declaración tiene por objeto incluir datos que, debiendo haber figurado en otra declaración del mismo ejercicio presentada anteriormente, hubieran sido completamente omitidos en la misma, o si el objeto es modificar parcialmente el contenido de la anteriormente presentada, marque con una "X" la casilla "Declaración complementaria que corresponde, o ambas, en su caso".

Cuando la presentación de esta declaración tenga por objeto anular y sustituir completamente a otra declaración anterior del mismo ejercicio en la cual se hubieran consignado datos inexactos o erróneos, indique su carácter de declaración sustitutiva marcando con una "X" la casilla correspondiente.

Declaración complementaria por inclusión de datos: ☐ Número identificador de la declaración anterior: _____

Declaración complementaria por modificación o anulación de datos: ☐

Declaración sustitutiva: ☐

Resumen de los datos incluidos en la declaración

Número total de personas y entidades relacionadas en las hojas interiores o soporte: 01 _____

Importe total de las operaciones relacionadas en las hojas interiores o soporte: 02 _____

Número total de inmuebles relacionados en la hoja anexo de arrendamiento de locales de negocio o soporte: 03 _____

Importe total de las operaciones relacionadas en la hoja anexo de arrendamiento de locales de negocio o soporte: 04 _____

Fecha y firma

Fecha: _____

Firma: _____

Fdo.: D/Dª _____

Cargo o empleo: _____

Espacio reservado para la Administración

Generar código **Hoja-resumen. Ejemplar para la Administración**

MODELO 347. Fuente www.agenciatributaria.es



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 30 55 30
www.agenciatributaria.es

**DECLARACIÓN DE OPERACIONES INCLUIDAS
EN LOS LIBROS REGISTRO A QUE SE REFIERE
EL ARTÍCULO 62.1 DEL REGLAMENTO DE IVA
(REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO, A/4 36)**

Modelo
340

Declarante

Nº I.F. _____

APELLIDOS Y NOMBRE, DENOMINACIÓN SOCIAL _____

DIRECCIÓN DE CONTACTO _____

APELLIDOS Y NOMBRE DE LA PERSONA CON QUE SE RELACIONARÁ _____

Ejercicio y período

Ejercicio: _____

Período: _____

Declaración complementaria o sustitutiva

Si la presentación de esta declaración tiene por objeto incluir datos que, debiendo haber figurado en otra declaración del mismo ejercicio y período presentada anteriormente, fueron omitidos completamente en la misma, marque con una "X" la casilla "Declaración complementaria". Cuando la presentación de esta declaración tenga por objeto anular y sustituir completamente a otra declaración anterior del mismo ejercicio y período en la cual se hubieran consignado datos incorrectos o erróneos, indique su carácter de declaración sustitutiva marcando con una "X" la casilla correspondiente.

Declaración complementaria: ☐

Declaración sustitutiva: ☐ Número identificativo de la declaración anterior: _____

Resumen de los datos incluidos en la declaración

Número total de operaciones relacionadas en la declaración: _____

Importe total de la base imponible: _____ Importe total de la cuota: _____ Importe total de las bonificaciones: _____

Importe total de las operaciones incluidas en la declaración: _____

Fecha y firma

Fecha: _____

Firma: _____

Nº de D.O.P. _____

Código de envío: _____

Espacio reservado para la Administración

Haga resumen. Ejemplar para la Administración

MODELO 340. Fuente www.agenciatributaria.es



Agencia Tributaria
Delegación de
Administración de _____

**Impuesto sobre el
Valor Añadido**
DECLARACIÓN - LIQUIDACIÓN
Régimen General

Modelo
309

Identificación

Nº I.F. _____

APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL _____

Calle, Plaza, Avda. _____

Código Postal _____ Municipio _____ Provincia _____ País _____

Ejercicio y período

Ejercicio: _____

Período: _____

Situación

1. Sujeto pasivo acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: ☐

2. Sujeto pasivo acogido al régimen especial del comercio de equivalencia: ☐

3. Sujeto pasivo sin derecho a deducción (art. 14.1.º, 2.º Ley I.V.A.): ☐

4. Persona jurídica no empresaria o profesional: ☐

5. Persona física no empresaria o profesional: ☐

6. Otras situaciones tributarias no contempladas anteriormente: ☐

Medio Imponible

1. Adquisición de bienes muebles: ☐

2. Adquisición de bienes inmuebles: ☐

3. Prestación de servicios: ☐

4. Entrega de bienes muebles: ☐

5. Entrega de bienes inmuebles: ☐

6. Prestación de servicios: ☐

Características y datos técnicos

Marca: _____ Tipo: _____

Nº identificación (basculador): _____ Clasificación: _____

Fabricante: _____ Tipo modelo: _____

Fabricante: _____ Marca-Tipo-Modelo: _____

Nº serie: _____ Año fabricación: _____ Peso máximo del vehículo (en Kg): _____

Liquidación

Base imponible		Tipo %		Cuota	
01	0	03	0	03	0
02	0	04	0	04	0
05	0	05	0	05	0
06	0	06	0	06	0
07	0	07	0	07	0
08	0	08	0	08	0
09	0	09	0	09	0
10	0	10	0	10	0
11	0	11	0	11	0
12	0	12	0	12	0
13	0	13	0	13	0
14	0	14	0	14	0
15	0	15	0	15	0
16	0	16	0	16	0
17	0	17	0	17	0
18	0	18	0	18	0
19	0	19	0	19	0
20	0	20	0	20	0
21	0	21	0	21	0
22	0	22	0	22	0
23	0	23	0	23	0
24	0	24	0	24	0

Total cuota devengada: _____

A deducir: _____

Resultado a ingresar: _____

Declaración

Declaración complementaria: ☐

Nº de publicación: _____

Importe

Importe: _____

Entidad: _____

Haga resumen. Ejemplar para el sujeto pasivo

MODELO 349. Fuente www.agenciatributaria.es

6. CONCLUSIÓN FINAL

Cuando se abolieron las fronteras fiscales interiores y los controles aduaneros dificultaban el flujo de importaciones y exportaciones entre los países de la Unión Europea, se planteó una modificación del IVA, en diferentes etapas, en las cuales se estableció un régimen transitorio, con tributación en destino, seguido de uno definitivo, en el que se procedería a gravar en origen. Sin embargo, para que el régimen definitivo pudiese aplicarse, primero deberían de unificarse los tipos impositivos de IVA que tenían los distintos países. Pero ello no ocurre en el actual régimen transitorio, donde los diferentes tipos existentes en los Estados no influyen en la competencia de los mercados ni en las decisiones de compra de los consumidores ya que en caso de que se compre en otro Estado, la importación se agravará con el tipo que se aplique a los productos nacionales, dando lugar a que el pago del impuesto se realice allí donde se produzca el consumo.

Una de las ventajas de tributar en destino, es que la adquisición de productos o servicios no afecta a la competencia entre los países, pues los consumidores finales a pesar de que realicen la adquisición de productos o servicios en el país con el tipo más bajos, se tributará por el impuesto en el país de destino. Además, el Informe Neumark ya criticaba la sustitución del régimen transitorio por el definitivo *“mientras los regímenes nacionales de imposición sobre el volumen de negocios difieran considerablemente y/o subsistan diferencias importantes en lo que respecta al nivel de carga fiscal”*.

Sin embargo, este régimen transitorio también presenta desventajas. Entre ellas se recoge el hecho de que genera costes de gestión innecesarios a las empresas, lo que en cadena afecta también a los precios de consumo y a la pérdida de competitividad de las PYMES en el mercado de la Unión. Estos costes innecesarios²¹ derivan de que la gestión del impuesto es 5 o 6 veces más costosa cuando las transacciones se realizan en un Estado de la Unión distinto del de origen. Sin embargo, la principal desventaja se debe a la prueba efectiva del transporte o expedición de la mercancía del Estado miembro de origen al de destino, pues se trata de un requisito esencial para reconocer la exención de las entregas intracomunitarias. Según las disposiciones comunitarias, los Estados miembros se encuentran obligados a otorgar la

²¹ La aplicación del régimen transitorio de tributación en destino genera unos costes que, para algunas empresas, pueden llegar a representar en torno a un 20% de sus gastos fiscales.

exención de IVA a las entregas de bienes que van a ser transportadas a otro Estado miembro llevadas a cabo por un empresario, cuando el adquirente sea al mismo tiempo sujeto pasivo del IVA en el país de destino. Pero ni estas disposiciones ni las que son dictadas por los Estados aclaran cuando debe de aplicarse efectivamente esta exención, lo que origina que se aplique generalmente en el momento de la operación, condicionándose la aplicación a la concurrencia del requisito del transporte, haciendo que una vez aplicada se pierda el control o se desconozca el transporte de los bienes.

Es evidente, entonces, que el principal problema que se encuentra a la hora de establecer el régimen definitivo es la necesidad de armonizar los tipos impositivos. Pero entre las causas de esta disparidad podemos observar la existencia de directivas que están unidas a cláusulas particulares y a autorizaciones para mantener situaciones anteriores que otorgan a los Estados un amplio margen de actuación sobretodo en lo relativo al IVA, ya que es uno de los pilares básicos de recaudación de la Hacienda nacional, junto con el IRPF.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, LUIS (2006): *Manual del IVA*, La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos, 3a ed., Madrid.

ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO DAVID (2004): *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

ÁLVAREZ SUSO, MARCOS; CALLEJA PANERO, BEATRIZ (2009): *Novedades en el IVA a partir del ejercicio 2010: el «paquete IVA», la ventanilla única y otras importantes modificaciones*. Revista Actum Fiscal no 33.

APARICIO PÉREZ, ANTONIO, (1993): *Tratamiento en la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones intracomunitarias*, Noticias de la Unión Europea, núm. 107,

ARRIBAS LEÓN, MÓNICA Y HERMOSÍN ÁLVAREZ, MONSERRAT (2009): *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla DOC. Nº 19/09

CALVO VERGEZ, JUAN (2012): *Las adquisiciones intracomunitarias exentas del IVA*. Universidad de Extremadura OP 39/2012/6-2

CALVO VÉRGEZ, JUAN (2013): *El IVA en las operaciones intracomunitarias*. Ed. Tirant tributario. Disponible en www.tirant.com

CASAS AGUDO, DANIEL (2012): *Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*. Revista española de Derecho Financiero núm. 154/2012. Disponible on-line en <http://aranzadidigital.es>

FUENTES QUINTANA, E. (1966): “Política fiscal e integración europea”, en la obra colectiva *España ante la integración económica europea*, Ed. Ariel, Barcelona.

GONZALO Y GONZALEZ, LEOPOLDO (1991): *La Armonización Fiscal europea y el objetivo del Mercado Único*. Cuaderno de estrategia, ejemplar dedicado a: El espacio económico europeo. Fin de la Guerra fría

GONÇALVES PEREIRA, C. (2011): *La localización del hecho imponible del IVA en las prestaciones de servicios: Reglas generales*

HERNÁNDEZ DE LA FUENTE, MARÍA DE LOS MILAGROS (2010): *Las operaciones intracomunitarias*”. Instituto de estudios fiscales, Cuadernos de Formación. Colaboración 35/10. Volumen 11/2010

LAMPREAVE MÁRQUEZ, PATRICIA (2003): *Armonización europea del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, núm. 5, primera quincena de marzo de 2003, pág. 1037, Tomo I.

LASARTE ALVAREZ, JAVIER (2003): *Régimen de la exención del IVA en las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española*. Revista Técnica Tributaria no 63 (oct. – dic. 2003),. Ed. AEDAF

LASARTE ÁLVAREZ, JAVIER. y ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO. (2010): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ed. Centro de Estudios Financieros

MONREAL LASHERAS, ALBERTO (2010): *El lugar de realización de las operaciones y su importancia en el IVA*. Revista Actum Fiscal.

MORENO VALERO, PABLO ANTONIO (2001): *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Ed. Consejo Económico y Social (España)

UTRILLA DE LA HOZ, ALFONSO (1992): *Efectos de la armonización fiscal comunitaria sobre el sector público español*. Documento de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales nº 06, 1992 de la Universidad Complutense de Madrid.

VEGA MOCOROA, ISABEL (1991): *La armonización del IVA y el logro del mercado interior*. Ed. Lex Nova, Valladolid.

WÄGENBAUR, R. (1975): *Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes*, Revue de Science Financière citado por CASADO OLLERO, G., RUFIAN LIZANA, D. M^a, y SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (1987): *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*. Ed. TAT, Granada.

Página web oficial de la INTRASTAT: www.intrastat.com

Página web oficial de la AEAT: www.agenciatributaria.es