

El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios

2.^a edición



Javier Bas Soria

Ediciones
DEF.-

El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios

2.^a edición

Actualizado a 15 de abril de 2020

AUTOR:

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado



www.cef.es

P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920

info@cef.es

902 88 89 90

Esta obra es fruto del análisis y de los estudios, estrictamente personales, del autor.

Los comentarios que se efectúan a lo largo de este libro constituyen la opinión personal del autor. El autor no aceptará responsabilidades por las eventualidades en que puedan incurrir las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en este libro.

«Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47)».

© Edita: CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS
I.S.B.N.: 978-84-454-4019-3

SUMARIO

	<u>PÁGINA</u>
Prólogo	7
Nota a la nueva edición	13
Siglas	15
Capítulo 1. El impuesto sobre el valor añadido: evolución histórica, armonización comunitaria y principios generales	19
Capítulo 2. Las reglas de localización del hecho imponible	83
Capítulo 3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes	207
Capítulo 4. Importaciones de bienes	273
Capítulo 5. Entregas intracomunitarias de bienes	359
Capítulo 6. Exportaciones	437
Referencias bibliográficas	533
Índice sistemático	539

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERIA LUNANUEVA S.C. - J11631702

PRÓLOGO

Si hoy en día aventurarse a realizar cualquier estudio relativo al derecho financiero y tributario resulta encomiable, por las razones que se esgrimirán más adelante, todavía este reto se eleva a un grado superior si la investigación penetra en las entrañas de este orden jurídico para ahondarse en algún aspecto relativo al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Los constantes cambios normativos, los oscilantes y tardíos pronunciamientos judiciales y las numerosas interpretaciones que diariamente emanan de los órganos administrativos hacen que las conclusiones obtenidas tras finalizar el estudio efectuado por cualquier erudito se conviertan en papel mojado tras el paso de un brevísimo espacio de tiempo.

Así, como se ha adelantado, si bien las razones aludidas en el párrafo anterior son predicables con carácter general cuando se aborda el estudio de cualquier materia tributaria, no existe duda alguna de que van *in crescendo* cuando el aspecto analizado se refiere al IVA, algo que puede fácilmente justificarse con incontestables argumentos.

En primer lugar, en lo referente al aspecto normativo, este impuesto presenta una peculiaridad que lo singulariza del resto de las figuras más relevantes del sistema tributario español (el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades), esta es, sin duda alguna, la influencia que el derecho de la Unión ejerce sobre el mismo. La justificación de los motivos por los cuales existe una evidente dificultad en el estudio de este aspecto resulta innecesaria en este prólogo, debido a que el doctor Bas Soria la deja patente en el capítulo 1 de su obra, donde trata con exquisito detalle todos los pasos seguidos en la implantación del impuesto, desde su más remota génesis hasta prácticamente el momento del cierre de la edición de esta publicación, tanto desde la

perspectiva del derecho comunitario como en el seno del derecho doméstico, dando cuenta del ingente número de normas que se han dispuesto para la regulación de este impuesto. Nada más haría falta ya para acuñar lo alegado. Sin embargo, me he permitido la licencia, que me atribuye mi condición de prologuista, para, refiriéndome a la modificación de la Ley del IVA efectuada por el legislador español, a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, consolidar siquiera de mejor manera esta razón. Así, en la citada modificación legal, cuya justificación, entre otros motivos, tiene su razón de ser en la necesidad de adaptar el texto de la Ley 37/1992 a la Directiva de IVA, tras la redacción dada a la misma por las Directivas 2013/61/UE, de 17 de diciembre de 2013, y 2008/8/CE, de 12 de febrero, referida esta última al lugar de la prestación de servicios, que ha introducido, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de carácter electrónico, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, aplicables a partir del 1 de enero de 2015, se destaca, y es precisamente lo que aquí interesa, la matización de que junto a la regulación que se incorpora a la Ley 37/1992, «los sujetos pasivos han de tener en cuenta la normativa comunitaria que desarrolla la Directiva de IVA en este aspecto y que resulta directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros, el Reglamento de ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios». En definitiva, se recuerda que para la regulación referida confluyen dos grupos de normas (nacionales y europeas), de las que se deriva la coexistencia de dos regímenes especiales de carácter opcional: «el régimen de la Unión» y el «régimen exterior a la Unión».

En segundo lugar, como consecuencia directa de su naturaleza como impuesto armonizado, pesa sobre el mismo un mayor grado de control de las instituciones respecto del que se efectúa al resto de tributos. De este modo, a la vigilancia de la legalidad de sus normas que ejercen de forma general los tribunales nacionales, se suma la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que además de controlar su correcta adecuación a las fuentes del derecho primario de la Unión (en particular, a los tratados) observa con cautela el ajuste a la fuente de derecho derivado que establece sus directrices; a saber, hoy en día, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006); actualizada con las Directivas del Consejo 2006/138/CE, de 19 de diciembre de 2006; 2007/75/CE, de 20 de diciembre de 2007; 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008; 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008; 2009/47/CE, de 5 de mayo de 2009; 2009/69/CE, de 25 de junio de 2009; 2009/162/UE, de 22 de diciembre de 2009; 2010/23/UE, de 16 de marzo de 2010; 2010/88/UE, de 7 de diciembre de 2010; 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010; 2013/42/UE, de 22 de julio de 2013, y 2013/43/UE, de 22 de julio de 2013.

La influencia que ejerce el Tribunal europeo sobre la normativa interna no alberga duda alguna, y así lo deja patente la reforma de la Ley del IVA, efectuada por la Ley

28/2014, de 27 de noviembre, en cuya exposición de motivos se reconoce de forma expresa que «la necesidad de ajuste a la Directiva de IVA viene dada por la obligación de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que inciden de forma directa en nuestra normativa interna». De este modo, se modifica la normativa interna como consecuencia de, en primer lugar, el contenido de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013 (Asunto C-360/11), conocida comúnmente como la sentencia de «productos sanitarios», en la que se determina que se debe modificar la ley del impuesto en lo que se refiere a los tipos aplicables a los productos sanitarios; en segundo lugar, la Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Asunto C-189/11), relativa al régimen especial de las agencias de viaje, que ha conllevado la obligación de modificar la regulación de este régimen especial; en tercer lugar, como consecuencia de la Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (Asunto C-549/11), se ha debido modificar la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo; por último, la Sentencia de 14 de marzo de 2014 (Asunto C-151/13), que ha determinado la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella.

Como es sencillo concluir, el Tribunal de Luxemburgo se alza en numerosas ocasiones como un inesperado *deus ex machina*, declarando en no pocas sentencias que el Estado miembro en cuestión ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva de IVA, hecho este que obliga a reinterpretar la norma nacional *ex tunc*, porque el vicio lo arrastra la normativa doméstica desde su entrada en vigor. Pues bien, también debe resaltarse el trabajo que el autor desarrolla en este específico campo de interpretación de la jurisprudencia comunitaria, haciendo especial hincapié en cada uno de los puntos analizados, a la opinión que este tribunal ha vertido sobre los mismos, resaltando su especial importancia, bien, por ejemplo, por servir la sentencia en cuestión como un punto de inflexión en determinado aspecto, o bien por declarar un determinado incumplimiento de la norma nacional respecto de la normativa comunitaria, etc.

Me resulta complicado destacar uno, en particular, entre todos los análisis jurisprudenciales que se hacen en este trabajo, pues todos ellos son encomiables. Por poner un ejemplo, nos fijamos en el que lleva como enunciado «la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con las distintas medidas adoptadas contra el fraude carrusel», donde se ha estudiado la cuestión de la exclusión del derecho a la deducción en las tramas de fraude a partir del contenido de la Sentencia de 12 de enero de 2006 (Asuntos acumulados C-254/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. y Bond House Systems Ltd.), en contraste con lo dicho en las Sentencias de 6 de julio de 2006 (Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Alex Kittel y Recolta Recycling Sprl.), de 21 de febrero de 2006 (Asunto C-384/04, Halifax Plc.), de 21 de febrero de 2008 (Asunto

425/06, Part Service Srl.), las dos de 22 de diciembre de 2010 (Asunto C-103/09, Weald Leasing Ltd., y Asunto C-277/09, RBS Deutschland Holdings GmbH.) y de 18 de diciembre de 2014 (Asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Italmoda). La conclusión alcanzada tras el análisis de esta jurisprudencia es que la Administración tributaria puede excluir la deducibilidad del impuesto soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva, que se produce cuando la aplicación formal de los criterios contenidos en la normativa redundante en la obtención de una ventaja fiscal (que puede ser la única ventaja o solamente la esencial) cuya concesión es contraria al objetivo perseguido por la norma nacional y por la directiva.

Por último, no es menos importante, como aval de la gran dificultad que el estudio de este impuesto representa, el ingente número de interpretaciones que efectúa la Administración tributaria al resolver las consultas planteadas por los contribuyentes a la Dirección General de Tributos, que puede cifrarse, hoy en día, al hacer una simple búsqueda de contenidos en su página web referentes a la Ley del IVA, en el nada despreciable número de «9.938 documentos encontrados».

Pues bien, también el doctor Bas ha sabido analizar todas aquellas contestaciones administrativas que inciden de forma directa en los aspectos tratados en su estudio, otorgándoles su debida importancia para subrayar –en cada preciso apartado del trabajo– el gran valor que tienen, principalmente por tres razones que se vislumbran a lo largo de toda su obra. La primera, porque sirven para acoger de forma rápida la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, aventurándose, en ocasiones, «más allá de los estrictos límites de la norma», a ampliar el caso concreto analizado a otros que pueden verse «imbuidos de la misma motivación» que la que haya recogido el Tribunal europeo en un supuesto concreto. En estos términos, es indudable que la lentitud de respuesta de la maquinaria legislativa ante los pronunciamientos jurisprudenciales (tanto europeos como nacionales) queda suplida por estas interpretaciones administrativas, cubriendo el vacío que durante ese ínterin se produce para preservar el principio de seguridad jurídica en este, con frecuencia, dilatado espacio de tiempo.

Por otra parte, la segunda razón que queremos apuntar a favor de estas contestaciones es la de su ingente labor interpretativa, evacuadas incluso tras la inmediata publicación de la norma, actuando así como una subespecie de aclaratorio desarrollo reglamentario. Muestra de esta labor la encontramos, por ejemplo, en la Consulta vinculante n.º V3386/2014, de 29 de diciembre de 2014, sobre la aplicación de los tipos impositivos del IVA a los productos sanitarios, y en las Consultas vinculantes n.º V0100/2015, V0101/2015, V0102/2015, V0103/2015, V0104/2015 de 16 de enero de 2015, sobre la determinación de la base imponible a las operaciones sujetas al IVA a las que les sea de aplicación el régimen especial de agencias de viajes, todas ellas referidas a las modificaciones efectuadas en la Ley del IVA a través de la Ley 28/2014.

Finalmente, una última razón avala nuestro criterio, confirmando, una vez más, la valentía que ya hemos destacado al emprender la realización de este estudio. Se trata de la

función de estas consultas *extra legem* o *prater legem* (con igual efecto que tiene la costumbre a la luz del art. 1.1 del Código Civil), cuya interpretación, en ocasiones, alcanza rango legal. Así, podemos comprobar cómo, por ejemplo, el criterio sustentado en la contestación a la Consulta vinculante V1212/2013, de 11 de abril de 2013, lo ha incorporado la Ley 28/2014 en su reforma de la Ley del IVA, incluyendo en su artículo 19, dedicado a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, un nuevo apartado en el que se regula el hecho imponible constituido por la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos), o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 (perfeccionamiento activo, transformación en aduana, etc.). De tal manera que, como interpretó la Dirección General de Tributos, cuando los bienes introducidos en un depósito aduanero o vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros abandonan los mencionados depósitos como consecuencia de una entrega con destino a países terceros o a otros Estados miembros de la Comunidad, debe entenderse que no se produce el hecho imponible «importación» en la medida en que «se realizan las referidas entregas, por cuanto que la salida del depósito no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otros Estados miembros de la Comunidad Europea, debiendo prevalecer esta última calificación que responde al destino real de los bienes». Estas contestaciones de la Dirección General de Tributos son debidamente destacadas y analizadas por el autor en su obra.

Pues bien, el autor de esta obra ha sabido lidiar con suma destreza con toda la problemática que hemos apuntado, culminando un trabajo que va a ser útil para todo aquel que tenga interés en acercarse al conocimiento del importante aspecto del impuesto que constituye el objeto de estudio, a saber, el análisis de las consecuencias en el IVA de las actividades internacionales (sean con mercancías o con servicios), con un análisis de las diferentes alternativas y condiciones para su aplicación. A tal efecto, el trabajo presenta una adecuada estructuración en los siguientes apartados principales: la configuración del IVA como impuesto armonizado; el análisis de las reglas de localización que actúan como punto de conexión del impuesto en las operaciones sujetas; y los exámenes de las operaciones calificadas como adquisiciones intracomunitarias de bienes, importaciones, entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones. Para ello, se utiliza una correcta metodología que parte del análisis tanto de la norma nacional como de la europea, de la jurisprudencia, de la doctrina científica y de las interpretaciones administrativas. Su trabajo culmina con la incorporación de numerosos ejemplos prácticos que servirán siquiera aún más para clarificar este alambicado conjunto de normas que regulan la materia tratada.

Expuesto someramente el contenido y dificultad de la obra que el lector tiene en sus manos, no resta más que hacer referencia a la trayectoria académica y profesional del autor de la misma. Por un lado, en cuanto a su trayectoria académica, hay que decir que Javier Bas se licenció en Derecho, especialidad Derecho público, en la Universitat de València, donde también cursó el Máster en Administración Financiera y Tributaria, y en la que se doctoró, finalmente, tal como más adelante se dirá, con la defensa del trabajo

de investigación que constituye el sustento principal de esta obra. Por otro lado, en su aspecto profesional, destaco sus tres vertientes. En primer término, su actividad principal es sin duda la de servidor público, como funcionario del Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado y Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado; ha desempeñado distintos cargos en la Administración estatal y en la autonómica, entre otros, el que ejerce en la actualidad como vocal en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. En segundo lugar, su vocación docente la ha desempeñado como profesor en diversas instituciones y centros de formación, así como conferenciante habitual en numerosos foros de profesionales. Finalmente, no es menos prolífica su actividad investigadora, siendo autor de numerosas publicaciones, referidas todas ellas a temas diversos del derecho tributario, y de cuya noticia da buena parte la página web de Dialnet.

Ya he tenido la oportunidad de adelantar que la obra que el lector tiene en sus manos tiene su origen en el trabajo de investigación que constituyó la tesis doctoral que he tenido el honor de dirigir, y que fue defendida por el autor ante un tribunal integrado por los doctores Cervera Torrejón, Casado Ollero, García Novoa, Caamaño Anido y Fuster Gómez, que le otorgó por unanimidad la máxima calificación académica (sobresaliente *cum laude*).

Ambos trabajos, el primero, con el que el autor se doctoró, y el segundo, materializado en esta obra, tienen un gran mérito, al gozar de un lenguaje claro y preciso, a pesar de tratar uno de los temas más complicados del derecho tributario especial. *A fortiori*, el doctor Bas ha sabido conjugar teoría y práctica, es decir, la investigación de los aspectos más esenciales de la materia tratada, en el seno de lo que podría llamarse la ciencia jurídica básica, sin dejar de lado en ningún momento la ciencia aplicada, resaltando los aspectos que interesan más a la práctica profesional, lo que ha dado como resultado un trabajo excelente. Este hecho demuestra una vez más que la teoría y la práctica deben aunarse para concretar toda investigación que pretenda ser útil, han de enriquecerse mutuamente, y sirva aquí también para expresarlo, esta simbiosis debe ser un presupuesto imprescindible para conseguir que la enseñanza del Derecho alcance el nivel de excelencia que la sociedad necesita y demanda.

Esta obra, en definitiva, reviste un interés generalizado para todo aquel que quiera, bien simplemente saber, o bien saber más, del régimen tributario de las operaciones internacionales en el IVA.

Francisco J. Magraner Moreno
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario de la Universitat de
València
Abogado

NOTA A ESTA EDICIÓN

La obra que presentamos es el fruto de numerosos años de estudio, trabajo y docencia en las aulas de CEF-UDIMA. Hace ahora 20 años comenzó, fruto de una propuesta que formulé al director del Centro de Valencia, don José Pedro Valero, un curso específico sobre el IVA en las operaciones internacionales. En este periodo han sido numerosos los alumnos de CEF-UDIMA que, en la modalidad presencial, fundamentalmente en Valencia, y en la modalidad a distancia han seguido el curso, nutriendo con sus experiencias y dudas profesionales el bagaje del profesor, en este caso, autor de este libro.

Igualmente, el desempeño profesional como inspector de Hacienda, destinado durante años en el TEAR de la Comunidad Valenciana, y, desde hace ya algunos años en la Inspección Regional de Valencia, ha ido añadiendo nuevos casos y problemas cuya solución ha inspirado apartados de la obra.

Ahora bien, necesario es reconocer que todo ello quedaría pobre sin el esfuerzo individual del estudio; al que, como todo autor, he consagrado y consagro numerosos momentos que hurto a mi familia y otros placeres. Mi mujer, Elvira, y mis hijos, Sandra, Javi y Carolina, han sido y son, por ello, los principales artífices, con su paciencia, de esta obra.

No poco del tiempo de estudio de esta materia concreta lo consagré en el momento de preparar la tesis doctoral, en su día presentada, con la inestimable ayuda de su director, el doctor don Francisco Magraner, y que llevaba por título el mismo de esta obra, constituyendo el soporte sobre el que la obra se desarrolló.

La nueva edición recoge relevantes actualizaciones; especialmente destacada es la contenida en el Real Decreto-Ley 3/2020, por el que se ha transpuesto, con un pequeño, pero indebido, retraso, la Directiva «Quick Fixes». Las grandes novedades de esta normativa son la regulación de las operaciones intracomunitarias denominadas «Acuerdos de venta de bienes en consignación»; la regulación de las operaciones en cadena, en las que se realiza un solo transporte intracomunitario y varias entregas, o la elevación del rango, a requisito esencial para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias, de la prueba del transporte y la constancia del NIF-IVA del destinatario.

Como en todas las ediciones, hemos incluido también las novedades fundamentales en la jurisprudencia y la doctrina administrativa, especialmente la emanada del TJUE. A título de ejemplo, en 2019 este Tribunal ha fallado más de 50 asuntos, algunos tan relevantes como la Sentencia de 17 de octubre de 2019, Asunto C-653/18, Unitel, en la que se cuestiona la aplicación de la exención para las exportaciones en un supuesto en el que no se había identificado al adquirente de los bienes, o, más concretamente, se había comprobado que el adquirente de las mercancías no era quien se indicaba en la factura, lo que además era parte de un fraude tanto en el país de salida de las mercancías, como en el de llegada.

Sin más, les dejo a todos con esta obra, invitándoles a que todo aquello que aprecien que podría ser objeto de una mejora me sea comunicado, pues como ya he dicho, la relación con los alumnos y otros profesionales de la materia es la mejor forma para completar el presente trabajo. No menos apreciada será la contribución de los estudiosos que se acerquen a este libro.

Valencia, a 6 de marzo de 2020

SIGLAS

AIB	Adquisición intracomunitaria de bienes.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AN	Audiencia Nacional.
CAU	Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.
CEE	Comunidad Económica Europea.
DGT	Dirección General de Tributos.
Directiva Refundida	Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea.
DUA	Documento único administrativo.
EIB	Entrega intracomunitaria de bienes.
IGTE	Impuesto general sobre el tráfico de empresas.

IIEE	Impuestos especiales.
IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes.
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
IS	Impuesto sobre sociedades.
IVA	Impuesto sobre el valor añadido.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.
LIIEE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.
LIS	Texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.
NIF-IVA	Número de identificación fiscal atribuido a las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias.
NOI	Número de operador intracomunitario.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte.
PERES	Personas en régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias (personas jurídicas que no actúan como empresario, empresarios acogidos al REAGP y empresarios o profesionales que no disponen del derecho a la deducción).
REAGP	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
REBU	Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
Reglamento Delegado del CAU	Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.

Reglamento de Ejecución	Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
RGAT	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; aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
RIVA	Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
RR	Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.
Sexta Directiva	Directiva del Consejo, n.º 77/388/CEE, 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.
TAI	Territorio de aplicación del impuesto del Reino de España.
TAI UE	Territorio de aplicación del impuesto en otros Estados miembros distintos del Reino de España.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Con estas siglas nos referiremos también al mismo órgano jurisdiccional en su denominación anterior, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TS	Tribunal Supremo.

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERIA LUNANUEVA S.C. - J11631702

CAPÍTULO

1

**EL IMPUESTO SOBRE EL
VALOR AÑADIDO:
EVOLUCIÓN HISTÓRICA,
ARMONIZACIÓN
COMUNITARIA Y
PRINCIPIOS GENERALES**

1. La implantación del impuesto sobre el valor añadido
 - 1.1. Orígenes y desarrollo del impuesto sobre el valor añadido en Europa
 - 1.2. Implantación y desarrollo del impuesto sobre el valor añadido en España
 - 1.3. Normativa comunitaria vigente en materia de impuesto sobre el valor añadido
2. Definición de los principios generales del impuesto sobre el valor añadido
 - 2.1. Los principios generales del derecho comunitario y su aplicación al impuesto sobre el valor añadido: la autonomía, la aplicabilidad directa y la primacía del derecho comunitario
 - 2.2. El principio de neutralidad
 - 2.3. El principio del gravamen en el lugar del consumo
 - 2.4. Otros principios generales del derecho comunitario en materia de impuesto sobre el valor añadido
 - 2.4.1. Principio de proporcionalidad
 - 2.4.2. Principio de interpretación comunitaria de las normas
 - 2.4.3. Principio de uniformidad
 - 2.4.4. Principio de generalidad
3. El derecho comunitario como parámetro de la validez del derecho nacional
 - 3.1. El derecho comunitario como fuente del derecho tributario
 - 3.2. Las fuentes del sistema armonizado de impuesto sobre el valor añadido

- 3.3. El control de la aplicación de las disposiciones de armonización
 - 3.3.1. Mecanismos de control
 - 3.3.2. Consecuencias de los incumplimientos
- 3.4. Procedimientos para obtener la restitución del ilícito comunitario en el ordenamiento nacional
 - 3.4.1. Declaraciones-liquidaciones que no hayan sido revisadas
 - 3.4.2. Ingresos realizados en virtud de actos administrativos
 - 3.4.2.1. Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza
 - 3.4.2.2. Ingresos en virtud de actos administrativos firmes

1. LA IMPLANTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1.1. ORÍGENES Y DESARROLLO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN EUROPA

Se suelen referir como antecedentes remotos del IVA durante la Edad Media un tributo vigente en Francia llamado «maltote», que a su vez fue antecedente de la «alcalbala», impuesto de carácter indirecto que gravaba las transacciones comerciales internas, implantado por Alfonso XI en 1342.

Como antecedente más cercano se cita el establecimiento en 1939 en Francia del impuesto sobre la producción, con el propósito de eliminar el efecto en cascada en el gravamen del consumo.

La gestación del impuesto actual comenzó en febrero de 1960, cuando la Comisión de las Comunidades Europeas creó un grupo de trabajo para que analizase detenidamente las disparidades fiscales existentes entre los países comunitarios, los obstáculos que dichas disparidades suponían al correcto funcionamiento del mercado común y, en función de los resultados de estos estudios, recomendasen, de entre todas las alternativas posibles, cuál era la más adecuada y la que, por tanto, debían aplicar los Estados de la CEE.

Las conclusiones de este grupo de trabajo fueron plasmadas en el llamado Informe Neumark («Rapport du Comité Fiscal et Financier»), CEE Commission, 1962, e incluían una batería de reformas con un calendario para su ejecución:

- Primera fase:
 - Reforma de la imposición general sobre las ventas basada en los impuestos en cascada, para sustituirlo por un IVA.
 - Armonización de las disposiciones relativas a la forma y al nivel de imposición del gravamen sobre intereses y dividendos.
 - Modificación de los convenios de doble imposición aplicables entre los Estados miembros, para aproximarlos al Convenio Modelo OCDE.

- Segunda fase:
 - Armonización de la imposición sobre sociedades, como paso previo a la creación de un IS común.
 - Medidas para la armonización de la imposición sobre la renta de las personas físicas.
 - Conclusión de un convenio multilateral para evitar la doble imposición, en el caso de no haberse concluido en la primera fase.
 - Supresión de los IIEE no percibidos en todos los Estados.

- Tercera fase:
 - Para asegurar un control fiscal eficaz, se proponía la creación de un servicio común de información.
 - Creación de un tribunal específico comunitario para solventar los litigios de carácter fiscal.

La situación existente en la imposición indirecta en los países miembros de la CEE al tiempo del Informe Neumark era de una gran disparidad. La mayoría de los Estados contaban con impuestos generales sobre las ventas de tipo acumulativo o en cascada (a excepción de Francia, que contaba con un sistema precursor de valor añadido), hecho que complicaba enormemente el trabajo de determinar la carga impositiva de los productos exportados e importados, produciéndose, como consecuencia de ello, subvenciones encubiertas a la exportación y gravámenes a la importación.

Por ello, se concluyó con la necesidad de suprimir los impuestos en cascada, sustituyéndolos por un IVA, ya que este garantizaba, tanto a nivel interno como internacional, la neutralidad fiscal en el comercio de mercancías entre Estados miembros.

Las conclusiones alcanzadas por el Comité Fiscal y Financiero de la CEE orientaron los trabajos posteriores de los órganos comunitarios en materia de la armonización fiscal. Así, el 5 de noviembre de 1962, la Comisión presentó al Consejo de la CEE una propuesta de Primera Directiva, tendente a la armonización del impuesto sobre el volumen de ventas en los seis países miembros del mercado común. En este proyecto de directiva la Comisión proponía la adopción de un sistema común de imposición sobre el valor añadido, aplicable a la producción y a la venta al por mayor, dejando libertad a los países para que estableciesen un impuesto complementario sobre las ventas al por menor, o extendiesen a las mismas el IVA.

La propuesta tuvo una compleja tramitación, destacando la Comunicación del Parlamento Europeo sobre dicho proyecto de directiva de 17 de octubre de 1963 en la que se concluía que no tenía sentido adoptar previamente unos sistemas de imposición no acumulativos si realmente se pensaba introducir definitivamente el IVA en un momento posterior.

La Comisión, teniendo en cuenta las observaciones y las modificaciones señaladas por los órganos comunitarios, revisó su propuesta, y sometió al Consejo, en junio de 1964, un nuevo proyecto de directiva modificado. Esta propuesta establecía la adopción por los Estados miembros de un sistema común de imposición sobre el valor añadido para fines de 1967, aunque su entrada en vigor podía diferirse hasta finales de 1969. Además, la Comisión definía las principales características del impuesto y se comprometía a preparar una propuesta de Segunda Directiva en la que se estableciera, con más detalle, su estructura.

Tal y como estaba previsto, la Comisión de la CEE transmitió al Consejo, en abril de 1965, un proyecto de Segunda Directiva sobre la estructura y modalidades de aplicación del sistema comunitario de imposición sobre el valor añadido.

Finalmente, el 9 de febrero de 1967, la Comisión de la CEE transmitió al Consejo los proyectos definitivos de las dos directivas, que fueron aprobados por este el 11 de abril de 1967: la Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 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, y Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 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 de IVA. La Primera Directiva define el IVA como un impuesto general sobre el consumo, aplicable tanto a los bienes como a los servicios, y proporcional al precio de estos, cualquiera que sea el número de transacciones realizadas en el proceso de producción y distribución anterior a la fase en la que se devenga el impuesto.

Los Estados europeos se van a ir dotando, uno tras otro, de impuestos sobre el valor añadido; comenzando con Francia, que extendió el mismo a las ventas minoristas con entrada en vigor el 1 de enero de 1968; siguieron Alemania, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo e Italia.

Pero no solo los países comunitarios, también los nuevos candidatos a la incorporación como Dinamarca, Suecia, Noruega, Reino Unido e Irlanda, incorporaron este impuesto a su ordenamiento, aunque finalmente el Tratado de adhesión del Reino Unido, Irlanda y Dinamarca de 22 de enero de 1972 no incorporara a Suecia ni a Noruega.

Los Estados miembros adaptaron sus legislaciones nacionales a las normas recogidas en las dos primeras directivas del Consejo en materia de IVA, aunque seguían existiendo grandes diferencias entre las legislaciones, como consecuencia de la gran discrecionalidad que estas normas comunitarias otorgaban a los Estados miembros.

Posteriormente se aprobaron las siguientes directivas:

- Tercera Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Introducción del IVA en los Estados miembros.
- Cuarta Directiva 71/401/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Introducción del IVA en Italia.
- Quinta Directiva 72/250/CEE del Consejo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Introducción del IVA en Italia.

El siguiente paso en la armonización del IVA no tuvo como causa la propia normativa tributaria, sino que fue promovido por la crisis financiera de la CEE, salvada por la Decisión del Consejo, de 21 de abril de 1970, en materia de recursos propios, que establecía que a partir de 1975 los Estados debían aportar a las arcas comunitarias un recurso calculado sobre el IVA: su cuantía se calcularía aplicando un porcentaje sobre una base, determinada de manera uniforme para todos los países de la Comunidad. Sin embargo, en la práctica, la base imponible del IVA se determinaba aplicando unas normas que variaban sustancialmente de unos países a otros. Por ello, era necesaria una nueva aproximación, estableciendo las reglas comunes para la determinación de la base imponible.

Los trabajos para la armonización de la base imponible del IVA se iniciaron el 29 de junio de 1973, con la presentación, por parte de la Comisión, de una propuesta de directiva, que tras ser modificada en agosto de 1974, fue definitivamente aprobada el 17 de mayo de 1977, dando lugar a la Directiva 77/388/CEE, a la que conocemos como Sexta Directiva, que sustituyó totalmente a la Segunda Directiva y modificó parcialmente a la Primera.

La fecha límite prevista en la directiva para su entrada en vigor era el 1 de enero de 1978. Sin embargo, llegada la fecha, solo dos Estados, Bélgica (con la Ley de 27 de

diciembre de 1977) y el Reino Unido (con la «Finance Act» de 1977), habían adaptado su legislación interna a la directiva comunitaria. Fue, por tanto, necesario, que el Consejo aprobase una nueva directiva (la Novena Directiva) autorizando a los demás Estados miembros a posponer la adopción de la Sexta Directiva hasta el 1 de enero de 1979. Pese a esta ampliación del plazo, cuatro países: Alemania, Irlanda, Italia y Luxemburgo fueron incapaces de adaptar sus legislaciones internas antes de esa nueva fecha, adaptándola en el transcurso del año 1979.

Los principales elementos de esta directiva fueron:

- La fijación de los hechos imposables: entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones.
- Determinación de la condición de contribuyente del productor, comerciante, prestador de servicios e importador.
- Fijación de la base imponible como importe de la contraprestación percibida por el proveedor de un bien o por el prestador de un servicio (generalmente el precio).
- El tipo impositivo era libre.
- Establecimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Para completar algunos aspectos que la Sexta Directiva había dejado sin resolver se formularon dos propuestas de directiva en enero de 1978, aprobadas en diciembre de 1979, entrando en vigor el 1 de enero de 1981, salvo la aplicación de la Octava en Italia, que obtuvo una prórroga hasta el 1 de enero de 1982. La Séptima Directiva atendía a la imposición sobre bienes usados y de arte antiguos, mientras que la Octava Directiva armonizó el sistema de reembolso del IVA a los no residentes.

El siguiente paso relevante a destacar se produjo con el Acta Única Europea. En este texto se propuso la plena realización del mercado interior a partir del 1 de enero de 1993, que debía suponer, en lo que al ámbito fiscal se refería, la eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros; y con ellas de los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación para los intercambios entre los Estados miembros, así como los controles fiscales en las fronteras interiores para toda operación efectuada entre Estados miembros. En el ámbito del IVA, dicha adaptación supuso la desaparición del hecho imponible «importación» en los intercambios de bienes entre los Estados miembros y la creación de un nuevo hecho imponible «adquisición intracomunitaria de bienes» que permitiera seguir gravando los bienes en destino sin la sujeción

a controles en frontera. Para dar cabida a estas importantes modificaciones se aprobó la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del IVA y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, conociéndose el sistema de intercambio entre los Estados miembros como régimen transitorio.

Otras reformas habidas en la Sexta Directiva fueron:

- Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del IVA y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA).
- Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA.
- Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.
- Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

La regulación se completó con los siguientes reglamentos complementarios en materia de cooperación administrativa y el Reglamento de Ejecución por el que se establecieron determinadas disposiciones complementarias para la aplicación del IVA:

- Reglamento (CEE) n.º 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos.
- Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92.
- Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del IVA.

1.2. IMPLANTACIÓN Y DESARROLLO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA

Con ocasión de la reforma tributaria de 1964, se suscitó la oportunidad de implantar en España, en la misma línea que se estaba produciendo en Europa, un IVA. No obstante, tal opción fue descartada por la realidad económico-empresarial de España y por la propia organización de la Administración del Estado, que hacían imposible una reforma de tanto calado. Se decidió, pues, establecer el IGTE, un impuesto en cascada, como figura puente que permitiera la evolución hacia el IVA, más complejo técnicamente.

A partir de la reforma de 1977, se inicia un proceso para la implantación del IVA, en el que se suceden hasta tres proyectos de ley (1978, 1981 y 1985), que culminaron con la aprobación de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del impuesto sobre el valor añadido.

La introducción de este impuesto no solo respondía a su exigencia para la integración de España en la Comunidad Europea, sino también para superar las deficiencias técnicas del IGTE. Así, destaca la propia ley en su exposición de motivos las siguientes razones para ello:

- **Neutralidad interior.** El IVA es un tributo neutral, tanto en el contexto interno como en el internacional. Su incidencia sobre el consumidor es siempre la misma, cualquiera que sea la longitud y circunstancias de los procesos de producción o distribución de bienes y servicios. La mecánica de funcionamiento del IVA permite cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de su proceso productivo.
- **Neutralidad exterior.** Los impuestos en cascada no permiten el conocimiento preciso de las cargas tributarias soportadas por los productos exportados, por lo que las compensaciones a los exportadores se instrumentan con frecuentes errores, que pueden ocasionar, según los casos, una deficiente compensación a dichos exportadores, o el establecimiento de eventuales y no deseadas primas a la exportación.
- **Capacidad recaudatoria.** La neutralidad y generalidad del IVA determinan su gran capacidad recaudatoria, que permite obtener, si se considerase oportuno, importantes incrementos en los ingresos públicos, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía.
- **Simplificación.** El IVA se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española. Absorbió la totalidad de los tributos establecidos

en ese momento sobre la cifra de negocios de las empresas, determinando la desaparición de los mismos y de los mecanismos de ajustes fiscales en frontera.

La normativa sobre el IVA se complementó con el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, que aprobó el reglamento del impuesto.

Como consecuencia de la modificación operada en la Sexta Directiva por la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del IVA y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, se decidió sustituir el texto normativo vigente por una nueva ley, en la que se mejorara la técnica legislativa de su precedente, y se ofreciera de manera vertebrada y ordenada la totalidad del régimen jurídico aplicable: la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA); completada por su reglamento, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las principales novedades introducidas en esta ley fueron:

- La principal novedad, lógicamente, fue la incorporación de la Directiva 91/680/CEE, introduciendo toda la normativa correspondiente al régimen transitorio.

La LIVA prefirió utilizar una metodología distinta a la directiva, que recogía en un título independiente toda la normativa para el régimen transitorio. Para hacer más comprensible el impuesto, se prefiere regular sucesivamente cada uno de los elementos configuradores del tributo para los tres hechos imponibles del impuesto. Así, el título primero, relativo a la delimitación del hecho imponible, dedica un capítulo a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, otro a las AIB y otro a las importaciones; el título II, regulador de las exenciones, consagra cada uno de sus capítulos a la configuración de las exenciones relativas a cada hecho imponible y así sucesivamente.

- Se completó el texto con determinadas modificaciones para perfeccionar la legislación del impuesto, como la incorporación a la ley de preceptos reglamentarios de la normativa anterior, para dejar a nivel reglamentario únicamente las previsiones relativas a las obligaciones formales y a los procedimientos correspondientes al ejercicio de los derechos reconocidos al contribuyente y al desarrollo de la gestión del impuesto; la regulación de la subrogación del adquirente en la posición del transmitente respecto de los bienes adquiridos; la aclaración del alcance de la no sujeción de las

operaciones realizadas por los entes públicos; la regulación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones; la simplificación en la delimitación de las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones relativas a los buques y aeronaves afectos a la navegación internacional; y otras.

Con las diversas modificaciones sufridas desde 1992, este es el texto normativo vigente en la actualidad.

1.3. NORMATIVA COMUNITARIA VIGENTE EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Actualmente las distintas directivas vigentes en materia de IVA han sido objeto de refundición en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva Refundida).

Este texto, a pesar de su relativa novedad, ha sido modificado en varias ocasiones. La primera de las modificaciones, siguiendo un criterio cronológico, fue la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, aunque más que una verdadera modificación, atendió al mantenimiento del *statu quo* en los servicios de radiodifusión, prorrogando la vigencia del régimen aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica.

Durante 2007 se aprobó la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a determinadas disposiciones temporales en materia de tipos del IVA. También en materia de tipos se han aprobado la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, relativa a los tipos reducidos aplicables en el IVA, y la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, relativa al establecimiento del tipo normal en el IVA.

Posiblemente la más relevante de las modificaciones fue la producida por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, que estableció nuevas reglas relativas al lugar de prestación de los servicios.

Otras modificaciones han tenido como objeto la prevención del fraude, especialmente en las operaciones internacionales. Son la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, que introduce determinadas novedades en la Directiva Refun-

didada para combatir el fraude vinculado con las operaciones intracomunitarias; la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, establece una serie de medidas para reforzar el control en las importaciones exentas por vincularse a una entrega intracomunitaria posterior; y la Directiva 2010/23/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, relativa a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en determinadas prestaciones de servicios como medida temporal para evitar operaciones de fraude.

La Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, introdujo diversas modificaciones de tipo técnico, fundamentalmente en relación con la localización de las entregas de gas y energía y en determinadas operaciones vinculadas a los regímenes diplomáticos.

La Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, modificó las normas sobre facturación en la directiva y que sirven de base al Reglamento de facturas.

La Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, determinó la obligación de respetar un tipo normal mínimo del 15% desde el 1 de enero de 2011 y hasta el 31 de diciembre de 2015.

Las siguientes modificaciones se produjeron por la Directiva 2013/42/UE, de 22 de julio de 2013, relativa a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA; la Directiva 2013/43/UE, de 22 de julio de 2013, relativa a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, que permitió aplicar la inversión del sujeto pasivo a determinadas operaciones tales como los servicios de telecomunicaciones, las entregas de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, o determinados metales; y la Directiva 2016/1065/UE, de 27 de junio de 2016, relativa al tratamiento de los bonos.

Con el Plan de Acción IVA, aprobado en abril de 2016 (COM (2016) 148 final), se ha dado un nuevo impulso a la armonización, básicamente en lo que se refiere a medidas de simplificación con vistas a la introducción de un régimen definitivo en los intercambios intracomunitarios. De este Plan derivan varias directivas nuevas.

La Directiva (UE) 2017/2455, de 5 de diciembre de 2017, introduce nuevas reglas de localización para los servicios electrónicos, amplía el ámbito de aplicación de la miniventanilla única (MOSS) y establece nuevas reglas de localización para las ventas a distancia.

Las Directivas (UE) 2018/1695, de 6 de noviembre de 2018, y (UE) 2018/2057, de 20 de diciembre de 2018, renuevan el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

La Directiva (UE) 2018/1910, de medidas de simplificación para la introducción del régimen definitivo, regula las existencias de reserva, recoge las nuevas reglas aplicables a la utilización de las EIB y modifica las obligaciones formales relacionadas con estos cambios.

El Tratado de Funcionamiento contempla una facultad delegada, que permite dictar reglamentos, denominados delegados, en los que previo mandato o habilitación contenida en un acto legislativo, el Consejo o la Comisión puede completar o modificar, en elementos no esenciales, para la eficaz aplicación de aquella, por medio de un reglamento de aplicación general y eficacia directa. Los actos delegantes «delimitarán de forma expresa los objetivos, el contenido, el alcance y la duración de la delegación de poderes. La regulación de los elementos esenciales de un ámbito estará reservada al acto legislativo y, por lo tanto, no podrá ser objeto de una delegación de poderes» (art. 290.1 Tratado de Funcionamiento).

Tiene esta naturaleza el Reglamento 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, por el que establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, fundamentalmente una adaptación del Reglamento de Ejecución existente a la Directiva Refundida, aunque ha supuesto también la introducción de nuevos conceptos. Algunos de los más relevantes son los que atienden a precisar conceptos para la aplicación de la regla general de localización de los servicios, ya que esta ha variado sustancialmente de lo previsto con la Sexta Directiva. Ha sido modificado por los Reglamentos de ejecución del Consejo 967/2012, de 9 de octubre, y 1042/2013, de 7 de octubre de 2013, fundamentalmente en lo que se refiere a las reglas de aplicación de las previsiones de la directiva en los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica y al establecimiento de un régimen especial para los prestadores de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión no establecidos; 2017/2459, de 5 de diciembre de 2017, por el que se establecen medidas de simplificación en la presunción de la ubicación del cliente para determinar el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, y 2018/1912, de 4 de diciembre, en el que se regula la prueba de la exención en las entregas intracomunitarias.

Finalmente tenemos las decisiones. Estos actos se utilizan generalmente para autorizar determinadas derogaciones especiales a los Estados miembros sobre el sistema común de IVA.

En la actualidad hay casi 70 decisiones vigentes; de ellas, solo tres se refieren a nuestro país:

- La Decisión 2012/85/UE que autoriza a España y Francia a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA.

- La Decisión de la Comisión, de 22 de diciembre de 2009, por la que se autoriza a España, a partir del 1 de enero de 2009 y hasta el 31 de diciembre de 2013, a no tomar en consideración para calcular la base de los recursos propios procedentes del IVA, las prestaciones de servicios de autores (apartado 2), según se contempla en el anexo X, parte B, de la Directiva 2006/112/CE (2010/6/UE, Euratom). (DOUE de 7 de enero de 2010).
- La Decisión 2006/774/CE del Consejo, de 7 de noviembre de 2006, que autoriza a la República Helénica, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, España, República Checa, Chipre, Letonia, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Finlandia a aplicar tipos reducidos de IVA a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 28, apartado 6 de la Directiva 77/388/CEE (art. 106 de la Directiva 2006/112/CE), hasta el 31 de diciembre de 2010. (DOUE de 15 de noviembre de 2006).

2. DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Quizá una de las cuestiones que más nos sorprenda en una primera aproximación a la normativa nacional sobre el IVA es la ausencia de mención a unos principios generales sobre los que se articula el impuesto, entendidos estos principios generales como aquellos inspiradores de la norma y que deben tenerse presente para una correcta interpretación de la misma.

La exposición de motivos de la LIVA es un texto «triste», casi «caduco» para un estudio actual del IVA; ya que únicamente contiene una explicación del régimen transitorio que se introducía para los intercambios intracomunitarios como consecuencia de la supresión de las fronteras fiscales y aduaneras entre los Estados miembros, que era sin duda la gran novedad de la ley en el año 1993, y algunos comentarios sobre las modificaciones habidas en el texto legal frente a su precedente, la Ley 30/1985.

El articulado solo contiene una pequeña mención a uno de los principios en el artículo 1 de la LIVA, al disponer que el objeto del impuesto es el gravamen del consumo. Como analizaremos más adelante, este principio se convierte en uno de los elementos claves para entender el régimen que se proyecta sobre las operaciones internacionales.

La Sexta Directiva era un poco más explícita en la explicación de los rasgos principales del sistema de IVA, aunque tampoco contenía un desarrollo completo de los principios generales que permitiera identificar qué es lo que propone este impuesto.

En este punto, sin duda, la Directiva Refundida ha supuesto un paso adelante muy importante. El quinto considerando de esta enuncia ya algunos de los principios fundamentales, el principio de neutralidad y el de gravamen general de la producción y distribución de bienes (aunque olvida señalar el rasgo que enunciaba nuestra LIVA, que dicho gravamen general es únicamente el de las operaciones que llevan al consumo):

«Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios.»

Este considerando se ratifica, después, en el artículo 2, que enuncia el principio cardinal del IVA, aunque realmente contenga varios principios de este impuesto; el IVA es gravamen que recae sobre el consumo (principio del gravamen del consumo); es un tributo multifásico, que se aplica en todas las fases de la producción y distribución de los bienes y servicios; y en el que se repercute el impuesto sobre el valor total de los bienes o servicios (estos rasgos, más que un principio del IVA, son el esquema fundamental del impuesto, a los que se refiere Musgrave como método de recaudación), permitiendo la deducción de las cuotas soportadas (principio de neutralidad). Así, dice el precepto mencionado:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida esta.»

2.1. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMUNITARIO Y SU APLICACIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: LA AUTONOMÍA, LA APLICABILIDAD DIRECTA Y LA PRIMACÍA DEL DERECHO COMUNITARIO

Sin duda, ha sido el TJUE, con su jurisprudencia, el que más ha hecho por la identificación de los principios generales del impuesto. Podemos comenzar destacando todos los principios que el TJUE ha sentado en materia de relaciones entre el derecho comunitario y los ordenamientos nacionales, aplicables al IVA, ya que es un impuesto de normativa armonizada comunitaria: la autonomía, la aplicabilidad directa y la primacía del derecho comunitario. No son estos principios, realmente, principios generales que inspiren el IVA o la normativa tributaria comunitaria, sino todo el derecho comunitario en su conjunto, aunque son principios que debemos tener presente a la hora de interpretar la normativa nacional y comunitaria, especialmente por lo que a las relaciones entre ambos cuerpos normativos se refiere.

El primero de los principios enumerados, esto es, **la autonomía** del derecho comunitario, reconoce que «las normas de derecho comunitario integran un ordenamiento dotado de unidad y cohesión y de especificidad frente a los ordenamientos internos, calidades que lo distinguen del resto del derecho internacional». El punto de partida para el reconocimiento de este principio es la Sentencia del TJUE de 26 de febrero de 1963, Asunto 26/62, Van Gend en Loos, en la que se dice:

«[...] la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos [...], un orden jurídico en el que no solo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de derecho. El derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no solo cuando el tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad [...]. Que el tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al tribunal en el caso de que un Estado no cumpla con sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos.»

Pero también en el ámbito del propio IVA el TJUE ha encontrado camino para la aplicación de este principio. Así, el tribunal ha ido enumerando una serie de conceptos creados por la norma comunitaria, cuyo contenido y sentido deben ser objeto de una

interpretación uniforme, más allá de lo que para los mismos disponga la legislación nacional de cada Estado miembro. Podemos citar, entre otras, la Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1981, Asunto C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaat GA, conocida como sentencia de las «patatas holandesas», paradigmática en este aspecto, en la que el tribunal define el concepto de contraprestación, señalando:

«Por esa cuestión que está conociendo el Hoge Raad pregunta cuál es la correcta interpretación del término "contraprestación" contenido en el artículo 8 a) de la Segunda Directiva.

La cuestión que se suscita debe ser resuelta a la luz de todas las previsiones de la Segunda Directiva.

Debería destacarse en primer lugar que la expresión en cuestión es parte de una previsión de la norma comunitaria que no se remite a la normativa de los Estados miembros para fijar su significado y ámbito de aplicación, de lo que se deduce que la interpretación, en general, de los términos de la expresión no pueden quedar a la discreción de los Estados miembros.»

Otros supuestos de aplicación del principio de autonomía en el IVA, también identificando conceptos propios que propone la normativa comunitaria, son la interpretación del concepto de entrega de bienes, como un concepto comunitario (Sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), o las normas sobre exenciones, que postulan la interpretación comunitaria de los conceptos definidos en las mismas (entre otras, Sentencias del TJUE de 15 de junio de 1989, Asunto C-348/87, *Stitching Uitvoering Financiale Acties*; de 11 de enero de 2001, Asunto C-76/99, *Comisión contra Francia*; de 10 de septiembre de 2002, Asunto C-141/00, *Klüger*).

El segundo de los principios es el de **aplicabilidad directa**. Se une este principio, generalmente, el efecto directo de las disposiciones comunitarias, que es una condición para entender y completar la aplicabilidad directa. Entendemos por aplicabilidad directa la condición de «autosuficiencia de la norma, no necesitada de ninguna medida comunitaria ni nacional para su aplicación» (Abellán Honrubia); el efecto directo es la consecuencia de la aplicabilidad directa de la norma, que conlleva «la creación de un derecho invocable por un particular en el plano interno» (Abellán Honrubia). Este principio ha tenido una gestación más complicada, en cuanto a su reconocimiento en las distintas normas comunitarias.

Arranca, igual que el principio de autonomía, de la Sentencia Van Gend en Loos, antes citada, en la que el tribunal manifiesta lo siguiente:

«El fin del tratado CE es la constitución de un mercado común cuyo funcionamiento afecta directamente a los justiciables de la Comunidad, de modo que este tratado es algo más que un acuerdo que no crearía más que obligaciones recíprocas entre los Estados contratantes [...]. Incluso la tarea encomendada al tribunal por el artículo 177 (actual art. 234) de garantizar la interpretación uniforme del tratado por los tribunales internos confirma que los Estados han reconocido al derecho comunitario una autoridad susceptible de ser invocada ante las jurisdicciones nacionales [...]. De todo ello se deduce que la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico [...] en el que los sujetos son no solamente los Estados miembros sino igualmente sus ciudadanos [...]. El artículo 12 contiene una clara e incondicionada prohibición, no una obligación de hacer sino de no hacer [...]. La ejecución del artículo 12 no necesita medida alguna de parte del legislador estatal. La circunstancia de que este artículo designe a los Estados como destinatarios no excluye que de tal obligación no puedan deducirse derechos para los particulares [...]. No significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos [...]. Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones [...].»

Reviste este principio dos aspectos fundamentales, un efecto directo vertical, que interviene en las relaciones entre los particulares y el Estado, lo que significa que los particulares pueden invocar una norma europea frente al Estado; y un efecto directo horizontal, que interviene en las relaciones entre particulares, lo que significa que un particular puede invocar una norma europea frente a otro particular. Ambas manifestaciones del efecto directo quedan claramente reconocidas en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 1978, Asunto 106/77, Simmenthal, otro hito fundamental en la enunciación del efecto directo del derecho comunitario:

«Considerando que la aplicabilidad directa, considerada en esta perspectiva, significa que las reglas del derecho comunitario deben desplegar la plenitud de sus efectos, de manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de su entrada en vigor y durante toda la duración de su validez; que de esta manera, estas disposiciones son una fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a quienes afectan, ya se trate de Estados miembros o de particulares que son parte en relaciones jurídicas que entran en el ámbito del derecho comunitario; que este efecto afecta igualmente a todo juez que, conociendo de un asunto en el marco de su competencia, tenga por misión, en cuanto órgano de un Estado miembro, proteger los derechos conferidos a los particulares por el derecho comunitario; [...].»

El efecto directo vertical tiene un ámbito de aplicación más amplio que el horizontal, al haber reconocido el TJUE que no solo el derecho primario y el derecho derivado que goza de efecto directo, sino también el derecho derivado que requiere de actos de transposición al derecho interno y que no ha sido adoptado correctamente o en plazo, siempre que se den determinadas circunstancias, puede ser invocado frente al Estado. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de noviembre de 1991, Asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Francovich y Bonifaci, resultó un punto de inflexión en este punto:

«[...] La plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del derecho comunitario imputable a un Estado miembro. Esta posibilidad de reparación a cargo del Estado miembro es particularmente indispensable cuando la plena eficacia de las normas comunitarias está supeditada a la condición de una acción por parte del Estado y, por consiguiente, los particulares no pueden, a falta de tal acción, invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos que les reconoce el derecho comunitario. De ello resulta que el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del derecho comunitario que le son imputables es inherente al sistema del tratado. La obligación de los Estados miembros de reparar dichos daños se basa también en el artículo 5 del tratado, en virtud del cual estos deben adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento del derecho comunitario y, por consiguiente, para eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del derecho comunitario. Si bien el derecho comunitario impone el principio de la responsabilidad del Estado miembro de reparar los perjuicios causados a los particulares por las violaciones del derecho comunitario, los requisitos para que se genere un derecho a indemnización dependen de la naturaleza de la violación del derecho comunitario que origine el perjuicio causado. Cuando un Estado miembro incumple la obligación que le incumbe, en virtud del párrafo tercero del artículo 189 del tratado, de adoptar todas las medidas necesarias para conseguir el resultado prescrito por una directiva, la plena eficacia de esa norma de derecho comunitario impone un derecho a indemnización siempre y cuando concurren tres requisitos, que son, en primer lugar, que el resultado prescrito por la directiva implique la atribución de derechos en favor de particulares; en segundo lugar, que el contenido de estos derechos pueda ser identificado basándose en las disposiciones de la directiva, y, en tercer lugar, que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas [...].»

Aún ha ido más allá el tribunal al declarar que los incumplimientos de la normativa comunitaria pueden venir tanto de las propias disposiciones normativas, contrarias a lo establecido en la normativa comunitaria, como de las propias actuaciones de los poderes públicos, contraviniendo lo dispuesto en la normativa comunitaria en la práctica, aun cuando la normativa se ajuste a lo prevenido en esta. Podemos citar, como supuesto de la aplicación de este principio en materia de IVA, el análisis que hace el TJUE en relación con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de vehículos en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de enero de 2002, Asunto C-409/99, Metro-pol Treuhand:

«En el litigio principal, afirma, la disposición pertinente de derecho nacional, a saber, el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994, no sufrió modificaciones sustanciales de contenido después del 1 de enero de 1995. Por el contrario, el Reglamento de 1996 dio a los microbuses una definición mucho más restringida que la circular de 1987. Estima que de la resolución de remisión se desprende que tal modificación de los criterios de clasificación tuvo como consecuencia que los vehículos de que se trata en los litigios principales ya no se considerasen microbuses, como antes.

Según la Comisión, dado que la nueva definición de los microbuses se aparta claramente de la concepción anterior, supone una modificación sensible de la situación jurídica. A este respecto, afirma, no importa que el derecho anterior tuviera como única base una circular ministerial, es decir, una norma administrativa, puesto que, en todo caso, los nuevos criterios que determinan el alcance de la exclusión del derecho a deducción están contenidos en una norma jurídica vinculante.»

La declaración del incumplimiento de sus obligaciones por parte de un Estado miembro, bien sea de forma directa, a través de un recurso de incumplimiento, bien sea de forma indirecta, porque así se deduzca de la resolución del Tribunal de Luxemburgo en una cuestión prejudicial en materia tributaria, supone que este ha ocasionado una situación de hecho ambigua, al dejar a los sujetos de derechos afectados por el contenido de una directiva en un estado de incertidumbre en cuanto al contenido de sus derechos y las posibilidades de invocarlos. Esta situación se manifiesta en tres vertientes, según constata el TJUE en su Sentencia de 4 de marzo de 1988, Asunto 104/86, Comisión contra Italia: a) En la propia incertidumbre de los sujetos de derechos; b) En las actuaciones de los órganos administrativos, que por imperativo de su sometimiento pleno a derecho vienen obligados a aplicar una norma contraria al dere-

cho comunitario; c) En la protección dispensada a los particulares por los órganos judiciales, que ante la norma nacional puedan verse inducidos a cometer un error en el enjuiciamiento del caso concreto.

Por ello, resulta insuficiente la mera aplicación prevalente del derecho comunitario sobre la normativa interna contraria al mismo, desplegándose toda una serie de efectos que deben conducir no solo a la supresión de la norma contraria al derecho comunitario, sino también a la reposición de la situación de los particulares.

El principio general que ha establecido la jurisprudencia del TJCE, en relación con aquellos supuestos en los que una sentencia declara, ya sea directa o indirectamente, que un acto normativo o un acto administrativo en aplicación de la normativa emanado de las autoridades de un Estado miembro es contrario a la normativa comunitaria, es que el Estado en cuestión queda obligado no solo a eliminar la normativa incompatible con el derecho comunitario de su ordenamiento, sino a reparar el efecto ilícito producido por la misma (Sentencia de 5 de marzo de 1996, Asuntos acumulados 46/93 y 48/93, Factortame).

Una vez establecido el principio de responsabilidad de los Estados, el tribunal, en la Sentencia de 19 de noviembre de 1991, Asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Francovich y Bonifaci, ha señalado tres condiciones que son necesarias y suficientes para que nazca el derecho a la reparación: 1. El resultado de la directiva infringida debe ser atribuir derechos a los particulares. 2. El contenido de dichos derechos tiene que estar suficientemente identificado en las disposiciones de la directiva. 3. Tiene que existir un nexo de causalidad directa entre la infracción de la obligación que pesa sobre el Estado y el perjuicio sufrido por las personas a quienes se confían los derechos.

Dadas estas circunstancias que el tribunal enuncia como condiciones para reconocer el efecto directo de una directiva, surge la responsabilidad del Estado infractor. La misma se configura como responsabilidad objetiva, derivada de la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar las disposiciones y medidas necesarias para cumplir con las obligaciones del tratado, sin que sea necesaria la existencia de culpa en el infractor.

No es preciso un esfuerzo de imaginación muy grande para comprender que este principio, con sus corolarios de la invocación directa de los derechos claros que no hayan sido correctamente transpuestos y la obligación de indemnizar por los incumplimientos, tiene una relevancia capital en materia tributaria, ya que los tributos establecen principalmente relaciones verticales entre el ente público acreedor del tributo y el contribuyente, cuestión a la que nos referiremos a continuación.

EJEMPLO 1

Una entidad sin ánimo de lucro gestiona un museo. Al no haber solicitado la exención en los términos del artículo 6 del RIVA, la entidad repercute el IVA en sus servicios (entradas al museo) y deduce las cuotas soportadas. La Administración considera que la exención debe aplicarse, aun sin solicitud, pues la exigencia del reconocimiento que contienen la LIVA y el RIVA es un incumplimiento de la normativa nacional.

Solución:

Tal criterio de los órganos de aplicación de los tributos no se ajusta a derecho, pues, como hemos visto, el incumplimiento de un precepto claro de una directiva puede invocarse por el ciudadano en contra de la Administración (efecto directo vertical ascendente), pero no por la Administración en perjuicio del ciudadano (efecto directo vertical descendente).

Así lo ha reconocido el TEAC en Resolución de 20 de septiembre de 2012 (RG 2147/2012), en la que confirma el criterio sostenido por el TEAR de la Comunidad Valenciana frente a una impugnación suscitada por el Director del Departamento de Inspección.

El último de los principios generales mencionado es **la primacía** del derecho comunitario. Este principio establece una regla de solución de conflictos, de forma que, en aquellos casos en los que exista un conflicto entre una norma interna y una norma comunitaria, prevalecerá esta última. No es, sin embargo, un principio de jerarquía, que sitúe al derecho comunitario por encima del derecho nacional, sino, como hemos dicho, una regla de solución de conflictos. Arranca de la Sentencia de 15 de julio de 1964, Asunto 6/64, Costa/ENEL, en la que el TJUE dispone:

«[...] al establecer una Comunidad de duración ilimitada, dotada de instituciones propias, de personalidad jurídica, de capacidad, con facultad de representación internacional, y más, en concreto, con poderes reales nacidos de una limitación de competencias o de una transferencia de atribuciones de los Estados a la Comunidad estos han limitado, aunque en ámbitos restringidos sus derechos soberanos y creado así un corpus normativo aplicable a sus nacionales y a sí mismos. Considerando que esta integración de disposiciones que provienen de fuente comunitaria en el derecho de cada país miembro y, de modo más general, los términos y el espíritu del tratado tienen como corolario la imposibilidad en que están los Estados de hacer prevalecer en contra de un orden jurídico aceptado por ellos, sobre la base de la reciprocidad, una medida ulterior unilateral que no puede serle oponible [...].»

Este principio no ha necesitado de una manifestación particular en el ámbito del IVA. No obstante, son numerosas las ocasiones en las que este principio de primacía ha sido objeto de aplicación en relación con las normativas nacionales del IVA. Recordando un caso reciente en relación con nuestra normativa nacional, podemos citar la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, en relación con la aplicación de la prorata por la percepción de subvenciones.

2.2. EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

El principio de neutralidad impositiva se suele definir como la característica de un sistema fiscal consistente en que la acción de los distintos gravámenes que lo componen no afecte a las decisiones relativas a la producción y al consumo privado, así como que la asignación de recursos permanezca inalterada en el sector privado. Esto es, que la estructura impositiva no condicione las decisiones de inversión del sector privado.

Basándose en este principio, el IVA ha desarrollado un concepto propio de la neutralidad del impuesto, al que podríamos denominar correlación entre repercusión y deducción, y que no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto.

Esenciales en la definición inicial de este principio son la Sentencia de 14 de febrero de 1985, Asunto 268/83, Rompelman, punto de partida del reconocimiento del principio de neutralidad, en la que el TJUE afirmó lo siguiente:

«De las previsiones señaladas anteriormente, puede concluirse que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.»

y la Sentencia de 21 de septiembre de 1988, Asunto 50/87, Comisión contra Francia, en la que se añade lo siguiente sobre el ejercicio del derecho a la deducción:

«Se deduce del conjunto de las citadas normas que, a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmedia-

tamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Estas limitaciones del derecho a la deducción inciden sobre el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, solo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la directiva.»

Este principio no es otra cosa que la materialización del método elegido para la determinación del valor añadido, que es el objeto de gravamen del impuesto. Así, por la forma de cómputo del valor añadido, se ha elegido un impuesto de sustracción, en el que el valor añadido se obtiene mediante la sustracción, del valor de las ventas, de las compras a otras empresas; y por el método de identificación del valor añadido, se ha optado por la deducción financiera, que supone deducir las cuotas soportadas en el momento de su entrada, sin diferirlas hasta el momento de salida de las mercancías o servicios que incorporan dichos costes.

Este principio encuentra determinadas limitaciones. Por una parte, cuando los bienes no se afecten a las actividades o se encuentren, por sus características especiales, excluidos de deducción, al considerarse que no van a ser empleados en las actividades. Pero sobre todo, se limita el derecho a la deducción en aquellos casos en los que la empresa no repercute el IVA en sus entregas de bienes o prestaciones de servicios, por ser beneficiario de un supuesto de exención limitada, o en aquellos casos en los que el sujeto realiza, de forma simultánea, operaciones por las que genera el derecho a la deducción juntamente con otras por las que no genera este derecho a la deducción (exenciones limitadas), siendo aplicable la regla de la prorratea.

Sobre el primero de estos supuestos, la limitación o exclusión del derecho a la deducción por falta de afectación a las actividades, se ha pronunciado, directa o indirectamente, en diversas ocasiones el TJUE. Así, ha entendido que no son aceptables limitaciones basadas en el periodo de tiempo transcurrido entre el momento de soportar las cuotas y el momento en el que se realicen las entregas o prestaciones derivadas de esas cuotas, incluso hasta en los casos en los que no se lleguen a realizar operaciones que supongan entregas o prestaciones de servicio; siempre que quede acreditado el destino empresarial de los bienes. En este sentido, resulta especialmente clara la Sentencia de 15 de enero de 1998, Asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal, que en su punto 24 señala:

«24. Procede, pues, responder a la cuestión prejudicial que el artículo 17 de la directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un sujeto pasivo que actúa como tal deducir el IVA devengado por bienes que le fueron entre-

gados o por servicios que le fueron prestados para realizar obras de inversión destinadas a ser utilizadas en el marco de operaciones sujetas al impuesto. El derecho a deducción sigue existiendo cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca dichos bienes y servicios para realizar operaciones sujetas al impuesto. En su caso, la entrega de un bien de inversión durante el periodo de regularización puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 20 de la directiva.»

Por el contrario, el TJUE ha reconocido otras limitaciones, cuando se pretende abusar del derecho a la deducción, por deducirse cuotas soportadas en bienes o servicios que realmente se pretendían destinar al patrimonio particular del sujeto pasivo (Sentencia de 29 de febrero de 1996, Asunto C-110/94, INZO), o cuando no exista una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute y, que, por tanto, generan el derecho a la deducción (Sentencia de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98, Midland Bank). En este sentido, conviene destacar también que el Tribunal ha destacado (Sentencia de 22 de noviembre de 2017, Asunto C-251/16, Cussens) que el principio de prohibición de prácticas abusivas también se aplica en el ámbito del IVA, sin que la aplicación del mismo en este ámbito esté sometida a una exigencia de transposición, como lo están las disposiciones de la directiva. Así las cosas, el principio de prohibición de prácticas abusivas presenta el carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del derecho de la Unión, y puede ser aplicado incluso a operaciones anteriores a la transposición de una norma.

Por otro lado, en caso de que las operaciones en cuestión debieran ser recalificadas en virtud de ese principio de prohibición de prácticas abusivas, la parte de dichas operaciones que no constituya una práctica abusiva puede quedar sujeta al IVA sobre la base de las disposiciones pertinentes de la normativa nacional que establece tal sujeción.

También sobre la aplicación de los regímenes de deducción cuando se realizan simultáneamente operaciones que generan el derecho a la deducción con otras que no lo generan se ha pronunciado en numerosas ocasiones el TJUE, siendo especialmente destacada la Sentencia Midland Bank, antes citada, en la que se vincula la deducibilidad de una cuota soportada a la afectación a una operación determinada que genera o no el derecho a la deducción, siguiendo en ese caso el régimen de deducción que corresponde a dicha operación, mientras que aquellas que no se pueden vincular como un coste de dichas operaciones, deben seguir el régimen de deducción común. Así, establece esta sentencia lo siguiente:

«De dicho principio, así como de la regla establecida en el apartado 19 de la Sentencia BLP Group, antes citada, según la cual para originar el derecho a la deducción los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deben estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto, resulta que el derecho a deducir el IVA que haya gravado tales bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención, deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos. En consecuencia, dichos elementos del coste deben normalmente haberse originado antes de que el sujeto pasivo haya realizado las operaciones sujetas al impuesto a que se refieren.

De ello se deduce que, contrariamente a lo que alega Midland, normalmente no existe ninguna relación directa e inmediata, en el sentido considerado en la Sentencia BLP Group, antes citada, entre la operación por la que se repercute el IVA y los servicios que un sujeto pasivo haya utilizado como consecuencia y a raíz de la realización de esa operación. En efecto, es cierto que los gastos efectuados para obtener dichos servicios constituyen la consecuencia de la operación por la que se repercute el IVA. No obstante, normalmente no forman parte de los elementos integrantes del coste de esta operación, lo que, sin embargo, exige el artículo 2 de la Primera Directiva. Por lo tanto, dichos servicios no tienen una relación directa e inmediata con la operación por la que se repercute el IVA. En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad del sujeto pasivo en su integridad, por lo que el derecho a deducir el IVA está sujeto al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y, conforme a esta disposición, solo procede la deducción parcial del IVA.

Solo sería distinto en el caso de que el sujeto pasivo probara, mediante elementos objetivos, que, con carácter excepcional, los gastos relativos a los bienes o servicios que hubiera utilizado como consecuencia de la realización de una operación con derecho a deducción forman parte de los elementos constitutivos del coste de esta.»

Más allá de estas limitaciones, la neutralidad del IVA supone el establecimiento de un «régimen de deducciones que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a

la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA» (Sentencias de 14 de febrero de 1985, Asunto C-268/83, Rompelman, y de 21 de septiembre de 1988, Asunto C-50/87, Comisión/Francia).

Añade además el TJUE para completar este principio de neutralidad que «a falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Dado que tales limitaciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, solo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la directiva» (Sentencias de 21 de septiembre de 1988, Asunto C-50/87, Comisión/Francia; de 11 de julio de 1991, Asunto C-97/90, Lennartz, y de 6 de julio de 1995, Asunto C-62/93, BP Soupergaz).

Así, fundándose en este principio, el TJUE es especialmente riguroso cuando se trata de enjuiciar incumplimientos formales como causa de la limitación del derecho a la deducción. Por ejemplo, en la Sentencia de 22 de diciembre de 2010, Asunto C-438/09, Boguslaw Juliusz Dankowski, determinó que «un sujeto pasivo goza del derecho a deducción del IVA soportado para las prestaciones de servicios realizadas por otro sujeto pasivo que no esté registrado a los efectos de este impuesto, cuando las facturas relativas a dichas prestaciones de servicios incluyen todas las informaciones exigidas por dicho artículo 22.3 b), en particular, aquellas necesarias para la identificación de la persona que emitió dichas facturas y la naturaleza de los servicios prestados».

También, en Sentencia de 31 de enero de 2013, Asunto C-642/11, Danwitz, el TJUE ha entendido que:

«Los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de esa factura, el IVA declarado por este último no haya sido rectificado. No obstante, cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA.»

El TJUE incluso ha aplicado el principio de neutralidad fiscal para regularizar situaciones en las que se ha producido un doble ingreso del IVA devengado, tanto por el prestador de un servicio como por su destinatario, haciendo que el impuesto se hubiera convertido en un gravamen para el prestador, que no podía recuperar el mismo. Así, en Sentencia de 23 de abril de 2015, Asunto C-111/14, GST-Sarviz AG Alemania, sostiene lo siguiente el tribunal:

«32. Es preciso recordar, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el principio de la neutralidad fiscal se refleja en el régimen de deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (Sentencia Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41 y la jurisprudencia citada).

33. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado también que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe. Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (Sentencia Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 26 y 27 y la jurisprudencia citada).

34. En tercer lugar, procede recordar que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Por consiguiente, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el derecho de la Unión en la materia (Sentencia Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 28 y 29 y la jurisprudencia citada).»

EJEMPLO 2

Una sociedad ha absorbido a otra y pretende la deducción de determinadas cuotas que se han repercutido a la absorbida. ¿Pueden deducirse tales cuotas?

Solución:

Aunque el artículo 92 de la LIVA solo permite la deducción de las cuotas soportadas por repercusión directa, en los supuestos de sucesión de una persona jurídica, tanto por la subrogación en la posición de la entidad disuelta como por exigencia del principio de neutralidad, debe permitirse la deducción de estas cuotas soportadas.

En este sentido, Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2009 (RG 412-07/2020).

EJEMPLO 3

Una entidad no registró en sus libros ni declaró en su modelo 303 las AIB que había realizado. La Administración practica comprobación, incrementando la cuota devengada por tales AIB, pero sin considerar al mismo tiempo la cuota deducible por tales AIB, por incumplimiento del artículo 99 de la LIVA, aunque tales cuotas no están ligadas a operaciones de fraude.

Solución:

Entiende la doctrina administrativa, por aplicación del criterio sentado por el TJUE para los mismos incumplimientos en relación con las operaciones de inversión del sujeto pasivo, que no puede excluirse la deducibilidad de tales cuotas soportadas, por ser contraria a la obligatoria neutralidad del impuesto, sin perjuicio de la existencia de una infracción en los términos del artículo 170 de la LIVA.

Pero la cuestión que debemos analizar más intensamente en este manual es cómo juega este principio de neutralidad en las operaciones internacionales, en particular, en las operaciones de exportación, en las entregas intracomunitarias y en las prestaciones de servicios localizadas fuera del TAI.

Nos explicamos. El principio de neutralidad tiene por objeto liberar a los empresarios del IVA como coste. El valor añadido de una empresa en sus operaciones se calcula por diferencia entre el IVA repercutido, que se calcula por el valor total de sus entregas, menos el IVA soportado, que de acuerdo con el principio de neutralidad, puede deducirse. Cuando un bien se exporta o se remite a otro Estado miembro y cuando un servicio se presta fuera del TAI son operaciones exentas o no sujetas, es decir, no se devenga el IVA. Pero no es la exención (exportación o entrega intracomunitaria) o no sujeción (servicios) condición suficiente para que los bienes salgan del TAI a su lugar de consumo sin el IVA (que, al fin y al cabo, no se produce en el TAI). Para ello debe permitirse que el sujeto pasivo que remite los bienes o que presta los servicios pueda recuperar el IVA soportado, mediante la deducción de las cuotas soportadas.

Este requerimiento ineludible del principio de neutralidad se logra considerando que las operaciones antes citadas, EIB, exportaciones o prestaciones de servicios no sujetas por realizarse fuera del TAI, son operaciones que generan el derecho a la deducción, es decir, tal y como veíamos en la Sentencia Midland Bank, antes citada, operaciones por las que las cuotas soportadas vinculadas con su realización van a poder deducirse.

En la misma situación que las operaciones antes mencionadas se van a encontrar otras en las que se aplica también una exención, apoyada en una ausencia de consumo efectivo en el TAI; a pesar de que, tal y como veremos en su momento, son operaciones en las que los bienes no han salido efectivamente del TAI. Son las operaciones asimiladas a las exportaciones, las operaciones relacionadas con zonas y depósitos francos, otros depósitos y los regímenes aduaneros y fiscales.

Se recoge este principio a nivel normativo en el artículo 94 de la LIVA, que establece:

«Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior podrán deducir las cuotas del IVA comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

[...]

b. Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2 de este apartado.

[...]

2. Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo. [...]»

Concluimos de cuanto se ha expuesto que las exenciones aplicables en las operaciones internacionales van a ser exenciones plenas, denominadas de esta forma por oposición a las exenciones limitadas, ya que aquellas generan el derecho a la deducción del impuesto soportado, dando cumplimiento al mandato de neutralidad del impuesto para bienes que han soportado en fases anteriores de la entrega y distribución el impuesto, pero que, finalmente, no van a consumirse en el TAI.

EJEMPLO 4

Una entidad ha realizado durante el presente ejercicio entregas sujetas y no exentas por importe de 1.000.000 de euros y exportaciones por importe de 500.000 euros. ¿Cuál será su prorrata?

Solución:

El artículo 94 de la LIVA determina que son operaciones que generan el derecho a la deducción, entre otras, las entregas sujetas y no exentas y las entregas exentas por aplicación del artículo 21 de la LIVA (exportaciones). En consecuencia, la prorrata será del 100 %.

2.3. EL PRINCIPIO DEL GRAVAMEN EN EL LUGAR DEL CONSUMO

El objeto imponible en el IVA es el consumo. El artículo 2 de la Directiva Refundida («El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo») y el artículo 1 de la LIVA («El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo») no dejan lugar a dudas sobre ello.

Ahora bien, frecuentemente se olvida que el gravamen del consumo debe ligarse a un lugar concreto en el espacio donde este se produce, circunstancia que tiene una especial relación con las operaciones internacionales, que son el objeto de este manual. Decimos

que frecuentemente se olvida porque la propia estructura del impuesto no solo lo permite, sino que casi ayuda a ello: el consumidor que paga el IVA no es casi consciente de ello y el IVA aparece como una obligación más de los empresarios o profesionales que realizan las operaciones sujetas al mismo.

Efectivamente, es de todos sabido que el sujeto pasivo del IVA es, con carácter general, el empresario o profesional que realiza las entregas o prestaciones sujetas al impuesto. Este sujeto pasivo debe cumplir con las obligaciones materiales (ingresar el IVA devengado, previa deducción del IVA soportado) y formales del impuesto (por supuesto, la declaración del impuesto, pero en un impuesto tan formal como es el IVA, las obligaciones registrales, de documentación y de acreditación de las operaciones son parte esencial y un elemento tremendamente relevante del cumplimiento del impuesto). A pesar de que todo este conjunto de obligaciones se haga una carga muy pesada para el sujeto pasivo, la verdad es que el peso económico del impuesto, salvo en supuestos especiales, no recae sobre el patrimonio del sujeto pasivo. La carga económica que supone el IVA se traslada por el sujeto pasivo al destinatario de los bienes y servicios mediante la técnica de la repercusión. La repercusión es, a la vez, un derecho y una obligación para el sujeto pasivo; es una actuación entre particulares resultante de la aplicación del tributo, por la que se traslada la carga tributaria del sujeto pasivo determinado por la ley (sujeto pasivo jurídico) al consumidor, final o intermedio, de los bienes y servicios (sujeto pasivo económico). Curiosamente, no se ofrece un concepto en la directiva ni en la LIVA de lo que debemos entender por repercusión, limitándose a ofrecer esta última una enumeración de sus rasgos característicos. Tampoco la doctrina suele ofrecer un concepto. Ahora bien, nada de ello impide comprender que es el elemento que permite lograr el gravamen del consumo, a pesar de que las obligaciones tributarias pesen sobre los proveedores y no sobre los consumidores.

Pero hechas estas consideraciones, que nos han llevado a confirmar el fin del IVA de gravar el consumo, debemos analizar la relevancia de este hecho en relación con las operaciones internacionales.

La exportación y la EIB suponen la salida del TAI (que es el ámbito de aplicación territorial del impuesto) de bienes que van a ser consumidos en otros países. Si el objeto del impuesto es el gravamen del consumo, resulta evidente que no puede producirse un gravamen sobre estas operaciones, a lo que atiende el legislador mediante el establecimiento de una exención.

Esta es una exención plena, esto es, que permite deducir el impuesto soportado, ya que no basta con exonerar el gravamen de los bienes que no se van a consumir mediante la exención en su entrega, sino que además es necesario devolver las cuotas de IVA que se han soportado por aquellos sujetos pasivos que remiten fuera del TAI los bienes en

operaciones de exportación o en entregas intracomunitarias. En otro caso la exención excluiría del IVA el «valor añadido» por estos sujetos, pero no el de operadores anteriores que, al no ser recuperable, se convertiría en un coste más a considerar en su venta. Aunque no ocurre esto cuando se configura la exención como una exención plena.

Las operaciones asimiladas a las exportaciones son una categoría especial, ya que no se produce una salida efectiva de los bienes del TAI, pero en las que, por circunstancias diversas, considera el legislador que su consumo efectivo no se produce en el TAI.

Las operaciones relacionadas con zonas francas, depósitos fiscales, otros depósitos, y regímenes aduaneros y fiscales, aunque generalmente se equiparan en su estudio a las exportaciones, son algo muy distinto desde el punto de vista de la justificación de la exención. Si la exención en las exportaciones se funda en el consumo fuera del TAI, en estos casos la exención se justifica en la situación de los bienes, equiparada a la de los bienes que se encuentran fuera del TAI. Permite operar esta ficción como si los bienes no hubieran llegado al TAI. No obstante, la diferencia en la justificación se traduce en una particularidad esencial en estas exenciones, si se produce el consumo de los bienes en los lugares o regímenes descritos se exige el IVA, ya que los bienes se encuentran efectivamente en el TAI; mientras que el consumo posterior a la exportación no devenga el impuesto, ya que el consumo no se ha producido en el TAI.

Las adquisiciones intracomunitarias son, sin duda, operaciones en las que el consumo de los bienes o derechos adquiridos se produce en el TAI. Quizá lo más relevante que cabe señalar en relación con el consumo y las adquisiciones intracomunitarias es, precisamente, lo que no se encuentra en las mismas. No solo en las adquisiciones intracomunitarias el consumo se produce en el TAI, también cuando el que adquiere bienes en otro Estado miembro es un no empresario establecido en el TAI, el consumo se producirá, normalmente, en el TAI. En este punto, el legislador comunitario ha querido limitar la aproximación del gravamen al lugar de consumo por varias razones.

La primera es la simplificación. Considerar como AIB estas operaciones obligaría a una de las dos situaciones siguientes: a que el empresario establecido en otro Estado miembro cumpliera con las obligaciones de declaración e ingreso en el Estado miembro donde llegan las mercancías adquiridas por un particular; o a que un no empresario, es decir, alguien que no es sujeto pasivo, cumpla con las obligaciones como sujeto pasivo. Ambas alternativas entrañan una mayor complejidad y coste administrativo del razonable.

La segunda razón es la garantía del exacto cumplimiento. El sistema de los intercambios intracomunitarios se basa en un intercambio de información entre las Administraciones, a través de un sistema de identificación de los operadores que realizan

operaciones intracomunitarias (número de identificación a efectos del IVA, previsto en los arts. 214 y 215 de la Directiva Refundida; que en nuestro país es el NIF-IVA) y una serie de declaraciones recapitulativas (contempladas en los arts. 262 a 271 de la Directiva Refundida, que en nuestro país se concretan en el modelo 349, declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias). Generalizar estas obligaciones a todos los ciudadanos comunitarios, que pueden, en un momento determinado, realizar operaciones intracomunitarias entraña una dificultad de gestión extrema y, ampliando la base de operadores, aumenta de forma impresionante el riesgo de fraude.

No obstante, esta regla de distribución de la tributación de las adquisiciones conoce de excepciones. Las adquisiciones de medios de transporte nuevos, realizadas por personas que no tengan la condición de empresario en un Estado miembro distinto de aquel donde tengan su residencia, deben tributar en todo caso como AIB. Las adquisiciones realizadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios en otro Estado miembro, cuando opten por ello o se supere el umbral cuantitativo de las adquisiciones marcado por el Estado miembro de residencia, deben tributar como adquisiciones intracomunitarias. Finalmente, las ventas realizadas por empresarios «a distancia» deben tributar en el Estado miembro donde se reciban las mercancías siempre que los empresarios vendedores opten por ello o se supere el umbral cuantitativo de las adquisiciones marcado por el Estado miembro de llegada de las mercancías.

EJEMPLO 5

Un viverista español que tributa en el régimen general del IVA ha vendido dos cicas. La primera se ha comprado por un viverista neerlandés, que se encarga del traslado de la misma a los Países Bajos y ha comunicado su NIF-IVA al empresario español. La segunda ha sido adquirida por un particular neerlandés que también se encarga de su traslado a los Países Bajos. ¿Dónde tributarán estas operaciones?

Solución:

La primera operación será, en España, una EIB, exenta al cumplir los requisitos del artículo 25 de la LIVA. En los Países Bajos dará lugar a una AIB.

En el segundo supuesto se produce en España una entrega de bienes, sujeta al IVA, y a la que no resulta aplicable la exención del artículo 25 de la LIVA, al no ser el adquirente un empresario o profesional. En consecuencia, en los Países Bajos no se realizará hecho imponible alguno por esta operación.

Las importaciones son también operaciones en las que el consumo se va a realizar en el TAI, por lo que su sujeción al impuesto responde al principio de gravamen del consumo. Ahora bien, aquí aún hay que añadir más consideraciones. Las importaciones se gravan sea cual sea la condición del importador (empresario o no) y aunque su entrada no se produzca con ocasión de una transmisión. Vemos, en simple comparación con las adquisiciones intracomunitarias, que en este caso no se grava el tráfico empresarial, sino la mera entrada. Se justifica pues en este caso los bienes, por su procedencia de un tercer Estado, no han estado gravados previamente por un IVA comunitario, aunque no sea el del Estado de consumo, y para ser regularmente consumidos en el TAI deben satisfacer el impuesto sobre el consumo, que es el IVA (y en su caso los IIEE), cosa que no se ha hecho.

Las operaciones asimiladas a las importaciones, tratadas normalmente como una modalidad de la importación, son, otra vez, radicalmente distintas desde el punto de vista de su justificación y su relación con el consumo. Decíamos al tratar de las operaciones asimiladas a las exportaciones, de las zonas y depósitos francos, de los otros depósitos, y de los regímenes aduaneros y fiscales, que el legislador opta por la ficción de considerar que los bienes situados en estos lugares y regímenes no se encuentran en el TAI. Aunque se condiciona esta ficción a que se cumplan determinadas condiciones en cada supuesto. El incumplimiento de las condiciones a las que se someten dichas operaciones, evidentemente, no da lugar a una entrada de los bienes en el TAI, pues ya se encuentran en el mismo, pero da lugar a que se consideren en una operación análoga a la entrada, pues al emplazarse en dichos lugares y regímenes evitaron la tributación por el IVA, y al incumplir las condiciones se consumen en el TAI, ocasionando el devengo del impuesto.

Queda, por último, examinar el régimen de las prestaciones de servicios, aunque nos limitaremos en este punto a examinar la regla general. Los artículos 44 y 45 de la Directiva Refundida introducen sendas reglas generales para la localización de los servicios: el lugar de realización de las prestaciones de servicios que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica; por el contrario, cuando los destinatarios de los servicios no tengan la consideración de empresarios o profesionales actuando como tales el lugar de prestación será el lugar en el que este radique la sede o el establecimiento permanente del empresario que presta el servicio desde el que se realice. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, será el lugar de localización de la prestación de los servicios el domicilio o residencia habitual del prestador.

Supone, en definitiva, esta regla, en el caso de los servicios que tengan por destinatarios a empresarios, aproximar el devengo del IVA al lugar donde se produce el con-

sumo de los bienes (la sede del destinatario); por el contrario, cuando el destinatario de los servicios no sea un empresario o profesional, se prefiere, frente al devengo en el lugar de consumo efectivo, el gravamen en el lugar donde radica el establecimiento del prestador. Podemos repetir los argumentos que postulábamos en relación con las adquisiciones intracomunitarias, en el sentido que esta regla simplifica la aplicación del impuesto y minora el riesgo de elusión fiscal, a cuyo desarrollo nos remitimos.

EJEMPLO 6

Un economista español ha prestado servicios de asesoramiento. El primero se ha recibido por un empresario francés, que actúa en ejercicio de su actividad. El segundo ha sido prestado a un particular británico. ¿Dónde tributarán estas operaciones?

Solución:

La primera operación se localizará en Francia, por aplicación de la regla general de localización de los servicios, al ser el destinatario un empresario francés.

En el segundo supuesto se localizará el servicio en España, también por aplicación de la regla general, al ser el destinatario en este caso un particular.

2.4. OTROS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMUNITARIO EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Tratados los principios fundamentales en materia de IVA en los puntos anteriores, procede hacer referencia a otros principios generales del derecho comunitario que tengan una incidencia especial en esta materia.

2.4.1. Principio de proporcionalidad

Destacamos, en primer lugar, el principio de proporcionalidad. Este principio arranca de la distinción entre políticas comunes comunitarias y otras políticas, a las que se puede denominar coordinadas o subsidiarias. En las políticas comunes, la competencia normativa se sitúa a nivel comunitario y las instituciones gozan de los poderes necesarios para llevar una verdadera política comunitaria que sustituye a las políticas nacionales o las

complementa en aspectos determinados, que son objeto de un abandono por los Estados miembros a favor de la Unión Europea. Las políticas coordinadas son aquellas en las que aunque se pretende lograr un cierto grado de aproximación, no se les dota el carácter de política común y la intervención es compartida por la Unión Europea con los Estados miembros, operándose un reparto funcional de competencias. El Tratado de Funcionamiento recoge esta diferenciación en el artículo 2, que señala:

«Cuando los tratados atribuyan a la Unión una competencia exclusiva en un ámbito determinado, solo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes, mientras que los Estados miembros, en cuanto tales, únicamente podrán hacerlo si son facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión.

Cuando los tratados atribuyan a la Unión una competencia compartida con los Estados miembros en un ámbito determinado, la Unión y los Estados miembros podrán legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes en dicho ámbito. Los Estados miembros ejercerán su competencia en la medida en que la Unión no haya ejercido la suya. Los Estados miembros ejercerán de nuevo su competencia en la medida en que la Unión haya decidido dejar de ejercer la suya.

[...]

En determinados ámbitos y en las condiciones establecidas en los tratados, la Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones con el fin de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros, sin por ello sustituir la competencia de estos en dichos ámbitos.»

La política relativa al mercado interior es una de las políticas comunes; y la aproximación en materia de impuestos sobre el volumen de negocios –el IVA–, como vimos al referirnos al artículo 113 del Tratado de Funcionamiento, que sirve de base a esta armonización, se sitúa como elemento para el desarrollo de la política del mercado interior.

Se traduce, pues, este principio de proporcionalidad en el IVA en que las medidas de los Estados miembros deberán limitarse a las materias que no se encuentren cubiertas por la directiva, habilitando por tanto esta su actuación, y no deberán ir más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar sus objetivos.

Son paradigmáticos en esta cuestión los pronunciamientos del TJUE sobre las limitaciones al derecho a la deducción, particularmente cuando se fundan en restricciones vigentes antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (o del comienzo de aplicación del IVA comunitario para los nuevos Estados miembros) permitidas por el artículo 176 de

la Directiva Refundida. Podemos citar, entre otras muchas, la Sentencia de 8 de enero de 2002, Asunto C-409/99, Metropol Treuhand, expresiva de la limitación a la libertad de los Estados en los ámbitos autorizados por la directiva, cuando señala:

«44. No obstante, el principio del derecho a la deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en su párrafo segundo. Así, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo (véase la Sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 19). En efecto, incumbe al legislador comunitario establecer el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a deducción del IVA y realizar de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA (véase la Sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 31).

45. Por consiguiente, como este Tribunal de Justicia afirmó en el apartado 22 de la Sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (C-345/99), antes citada, en la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringe su artículo 17, apartado 2.

46. Por el contrario, una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva e infringe su artículo 17, apartado 2, si tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva (Sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-40/00, Rec. p. I-4539, apartado 17).»

2.4.2. Principio de interpretación comunitaria de las normas

El siguiente principio general a contemplar es el relativo a la interpretación de las normas comunitarias, principio derivado de la autonomía del derecho comunitario y, si procede por entrar en colisión con los criterios nacionales, de su primacía. Este principio admite varias manifestaciones.

La primera se puede denominar como interpretación comunitaria o autónoma de los conceptos acuñados en la norma comunitaria. Supone que los conceptos jurídicos que regula la norma comunitaria deben ser objeto de una interpretación propia comunitaria, independiente de la interpretación que pueda darse con arreglo al derecho nacional de cada uno de los Estados miembros. Como ya hemos comentado anteriormente, este principio no es sino una manifestación de la autonomía del derecho comunitario, como un cuerpo jurídico completo independiente del de los Estados miembros.

Cada vez que el TJUE ha constatado que la normativa de IVA ha acuñado un concepto propio, ha propuesto su interpretación comunitaria, creando lo que se conoce como concepto comunitario. Estos conceptos no pueden quedar abiertos a una interpretación nacional, basada en sus propios ordenamientos.

EJEMPLO 7

Una entidad ha realizado una venta a plazos de un electrodoméstico. De acuerdo con las condiciones contractuales, la propiedad no se transmitirá hasta que se complete el pago de todas las cuotas. ¿Se ha producido una entrega de bienes?

Solución:

El concepto de entrega de bienes es un concepto comunitario, que supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, aunque no se haya producido la transmisión de la propiedad del citado bien. En este caso, aunque no se ha producido la transmisión de la propiedad, existe transmisión del poder de disposición, por lo que la operación se califica como entrega de bienes.

Ejemplos de ello son las definiciones de los conceptos de contraprestación (Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1981, Asunto 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA), de los servicios de publicidad (Sentencia de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-73/92, Comisión contra España) o de las entregas de bienes (Sentencia de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV). Esta última resulta muy aclarativa de lo que este principio significa:

«7. Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios

previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario.

8. Este criterio se funda en el propósito de la directiva, que pretende entre otras cosas sentar las bases del sistema común e IVA sobre una definición uniforme de las operaciones gravadas. Este propósito puede ser puesto en jaque si el concepto de entrega de bienes –que es uno de los tres hechos impondibles– estuviera sometido a condiciones que difieran de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad según el derecho civil.»

Una segunda manifestación de este principio, realmente consecuencia de la anterior, es que cuando un concepto se crea por la norma comunitaria, constituyendo un concepto comunitario, la interpretación comunitaria del sentido debe obtenerse de su contexto y atendiendo a lograr la finalidad de la norma en la que se conceptúan. Esta no es sino la interpretación teleológica del precepto.

Resume el propio TJUE su jurisprudencia en este sentido en la Sentencia de 15 de julio de 2004, Asunto C-321/02, Detlev Harbs:

«Es preciso igualmente recordar que, para determinar el alcance de una disposición de derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (Sentencias de 15 de octubre de 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec. p. I-5279, apartado 11, y de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 27). Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véanse, en particular, las Sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, apartado 43; de 9 de noviembre de 2000, Yiadom, C-357/98, Rec. p. I-9265, apartado 26; de 27 de febrero de 2003, Adolf Truley, C-373/00, Rec. p. I-1931, apartado 35, y de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-0000, apartado 34).»

La última manifestación de este principio atiende a una circunstancia propia de la normativa comunitaria, derivada de la realidad multicultural de la Unión Europea, que

se traduce en la existencia de tantas versiones de la norma como lenguas oficiales existen. El TJUE señala que no existe una versión prevalente sobre otra, y que la interpretación del sentido de un concepto comunitario debe obtenerse mediante una interpretación conjunta de todas las versiones. Ejemplo de lo que mencionamos es la Sentencia de 16 de septiembre de 2004, Asunto C-382/02, Cimber Air AS, que dispone:

«37. Por las razones expuestas en los apartados 23 a 25 de la presente sentencia, el concepto de "compañía que se dedique esencialmente al tráfico internacional" tiene alcance comunitario y, por tanto, debe interpretarse estrictamente ya que sirve de fundamento a las exenciones del IVA.

38. Esa interpretación debe tener en cuenta la diferencia que existe entre ciertas versiones lingüísticas de la disposición controvertida. En efecto, las versiones francesa, italiana, española y portuguesa, del artículo 15, número 6, de la Sexta Directiva emplean el término "esencialmente" o su equivalente, mientras que las versiones danesa, alemana, inglesa y neerlandesa, emplean los términos "hovedsageligt", "hauptsächlich", "chiefly" y "hoofdzakelijk", respectivamente. En virtud de estas últimas expresiones, la disposición citada se refiere a las compañías aéreas cuyo tráfico internacional solo tiene una mera predominancia sobre el tráfico que no sea internacional, mientras que según las primeras, el tráfico internacional tiene que representar la actividad casi exclusiva de esas compañías.

39. De este análisis se puede deducir que, en todo caso, deben considerarse compañías que se dedican esencialmente al tráfico internacional aquellas cuya actividad no internacional sea sensiblemente menos importante que la internacional.»

2.4.3. Principio de uniformidad

El siguiente de los principios, la uniformidad en la aplicación de la normativa comunitaria del IVA, es, a la vez, un presupuesto y una consecuencia de cuanto hemos expuesto en relación con la interpretación. La interpretación debe servir a la finalidad pretendida por las directivas comunitarias, que no es otra que el establecimiento de un sistema común de IVA. Pero a su vez, la forma en la que se realiza la interpretación, tiene como consecuencia una aplicación uniforme del IVA en todos los Estados miembros, especialmente cuando se refiere a los conceptos comunitarios.

Ratifica este principio cualquiera de las sentencias del TJUE en las que se definen los conceptos comunitarios, como la antes mencionada de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, relativa al concepto de entre-

gas de bienes, y que señala: «Este criterio se funda en el propósito de la directiva, que pretende entre otras cosas sentar las bases del sistema común e IVA sobre una definición uniforme de las operaciones gravadas».

2.4.4. Principio de generalidad

El último de los principios que vamos a comentar es el de generalidad. Enlaza este principio, indudablemente, con el gravamen del consumo que pretende el IVA. Ya la propia denominación del sistema común del IVA, como impuesto general sobre el volumen de negocios, muestra a las claras este propósito.

Ratifica este propósito el artículo 1 de la Directiva Refundida, que dispone que «el principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen».

La consecuencia más peculiar de este principio la encontramos, indudablemente, en la sujeción al impuesto de las operaciones ilegales. Ha separado el TJUE las operaciones esencialmente ilícitas, al versar sobre productos excluidos del tráfico mercantil, y que no se encuentran sujetas al IVA; de las operaciones en las que se produce una infracción de la normativa que regula el comercio de esos productos, aun cuando se califique la conducta de ilícito penal, pero en la que los productos no son, esencialmente, ilícitos, y que se encuentra sujeta al IVA, por la generalidad de este impuesto.

De las primeras, esto es, de la no sujeción de las operaciones esencialmente ilícitas, es ejemplo tradicional la Sentencia de 5 de julio de 1988, Asunto C-289/86, Happy Family, relativa a la sujeción al impuesto de las actividades de un vendedor de estupefacientes en los Países Bajos, actividad que si bien era ilegal, gozaba de una cierta permisividad que casi suponía su autorización. Señala esta sentencia:

«17. Ahora bien, dado que es generalmente reconocida la naturaleza nociva de los estupefacientes, su comercialización está prohibida en todos los Estados miembros, a excepción de un comercio estrictamente controlado para una utilización con fines médicos y científicos. Como ya ha resuelto este tribunal en la citada Sentencia de 28 de febrero de 1984, a propósito de su importación ilegal en la Comunidad, estos productos son objeto, por definición, de una prohibición total de importación y de comercialización en la Comunidad. El tribu-

nal añadió que tales mercancías, cuya introducción en el circuito económico y comercial de la Comunidad está absolutamente prohibida y cuya importación ilegal solo puede dar lugar a medidas represivas, son totalmente ajenas a las disposiciones de la Sexta Directiva referentes a la definición de la base imponible y, en consecuencia, a las referentes al nacimiento de una obligación de tributar en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios.

18. Este razonamiento es igualmente válido por lo que respecta a la percepción del IVA con ocasión de la entrega en el interior del país. En efecto, la circulación ilícita de estupefacientes en el interior del país, que solo puede dar lugar, ella también, a medidas represivas, es tan ajena a los mencionados objetivos de la Sexta Directiva y, por consiguiente, al nacimiento de una obligación de tributar en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, como la importación ilícita de los mismos estupefacientes.»

Sin embargo, cuando se trata de mercancías de lícito comercio, la conclusión es la contraria. Se ha pronunciado el TJUE sobre la sujeción de operaciones realizadas con productos informáticos exportados hacia países sobre los que pesaba un embargo que prohibía la exportación (Sentencia de 2 de agosto de 1993, Asunto C-111/92, Witzewann), sobre el contrabando de alcohol etílico (Sentencia de 29 de junio de 2000, Asunto C-455/98, Kaupo Salumets) o sobre la venta de productos de perfumería en los que se ha falsificado la marca comercial (Sentencia de 28 de mayo de 1998, Asunto C-3/97, Goodwin y Unsted). En esta última resume la diferencia de criterio el TJUE:

«9. Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, la Sexta Directiva, que pretende una armonización amplia en materia de IVA, se basa en el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características específicas de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito (véase, en particular, la Sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange, C-111/92, Rec. p. I-4677, apartado 16).

10. Refiriéndose a las Sentencias de 28 de febrero de 1984, Einberger (294/82, Rec. p. 1177); de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), y Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), así como de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477), los Sres. Goodwin y Unstead estiman que, puesto que no existe un mercado legal en materia de perfumes falsificados, el presente caso está comprendido en esta excepción. En efecto, en el Reino Unido, un contrato que tenga por objeto la venta de perfumes falsificados no

solo es nulo por ser ilegal, sino que también lesiona un gran número de derechos de propiedad industrial. Por otra parte, la puesta en circulación de dichos perfumes afecta considerablemente al funcionamiento del mercado común, en la medida en que, a diferencia del comercio de estupefacientes, el comercio de perfumes falsificados no está tolerado en ningún caso.

[...]

13. Sin embargo, no es este el caso de las mercancías a que se refiere el litigio principal. Tal como señalaron los Gobiernos Helénico y del Reino Unido, así como la Comisión, no se trata de mercancías cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o por sus características específicas.

14. En efecto, como explica el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, si las transacciones sobre productos falsificados infringen los derechos de propiedad industrial, la consiguiente prohibición no está vinculada a la naturaleza o a las características esenciales de esos productos, sino al perjuicio que ocasiona a los derechos de terceros. Asimismo, como señaló la Comisión en sus observaciones, la prohibición derivada de la vulneración de derechos de propiedad industrial tiene un carácter condicional, y no absoluto, como sí ocurre en el caso de los estupefacientes o de la moneda falsa. Por lo tanto, la prohibición que pesa sobre los productos falsificados a causa de la vulneración de derechos de propiedad industrial no basta para excluir la comercialización del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.»

3. EL DERECHO COMUNITARIO COMO PARÁMETRO DE LA VALIDEZ DEL DERECHO NACIONAL

3.1. EL DERECHO COMUNITARIO COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO

Aunque creada como organización internacional, la naturaleza especial de los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas, hoy Unión Europea, confieren a esta unos rasgos distintivos que han llevado a definirla como organismo de integración, caracterizándose por la creación de unas instituciones propias, en favor de las cuales los Estados miembros limitan y transfieren sus propias competencias, otorgándole un poder normativo sobre determinadas materias.

El resultado de esta organización peculiar es la creación de un ordenamiento supranacional, emanado de las instituciones comunitarias, que coexiste, en las materias en las que se ha operado la habilitación competencial en favor de la Unión Europea por los tratados y sus posteriores modificaciones, con el ordenamiento nacional.

Las relaciones que se mantienen en estos dos ordenamientos vienen marcadas por la aceptación del *acquis communautaire*, que se impone a todo nuevo miembro, y por los dos rasgos característicos de todo acto incluido en el mismo, que antes hemos examinado: el efecto directo y la primacía del derecho comunitario.

El artículo 3 del Tratado de Funcionamiento, apartado 1, letra b), recoge la competencia exclusiva de la Unión Europea sobre «el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior».

En materia fiscal, esta previsión se concreta en el artículo 113 del mismo tratado, que dispone la armonización de las legislaciones de los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre los consumos específicos y otros impuestos indirectos, en los siguientes términos:

«El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.»

La armonización así dispuesta, también denominada en el Tratado de Funcionamiento aproximación de las legislaciones, supone el establecimiento de un conjunto de reglas a las que deben acomodarse las legislaciones de los Estados miembros para asegurar el buen funcionamiento del mercado común, tendentes a eliminar los contrastes sustanciales existentes en las diversas legislaciones.

La actividad así descrita tiene dos notas características. Por un lado, se trata de una actividad instrumental, que no constituye un fin en sí misma, sino que viene impuesta por otras necesidades derivadas de los fines últimos del tratado, en este caso, el establecimiento del mercado único. Por otro lado, la armonización es un término distinto de la unificación, por lo que su objetivo no es conseguir que el contenido de las normas vigentes sea idéntico en todos los ordenamientos, sino que permite la subsistencia y particularidad de cada ordenamiento nacional, lográndose entre los mismos el suficiente grado de afinidad que demandan los objetivos a los que sirve la armonización.

Tal y como señala el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento en relación con esta figura normativa, la directiva obliga al destinatario en cuanto al resultado que debe conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios a través de los cuales se incorpora dicho resultado.

Se trata, pues, de una norma que no resulta, en principio, aplicable directamente, sino que requiere una intervención estatal posterior. De esta forma, se garantiza la consecución de los objetivos armonizadores, pero permite, aunque sea formalmente, el mantenimiento de competencias en los Estados miembros que deben regular, no solo las materias no cubiertas por la normativa comunitaria, sino también aquellas a las que esta se refiere.

No obstante, la jurisprudencia del TJUE ha roto con el dogma de la intermediación de los Estados miembros, con base en el principio de efecto útil, consistente en interpretar las disposiciones comunitarias de la forma más adecuada para conseguir los objetivos del tratado. La conclusión de este proceso ha sido reconocer eficacia directa a las directivas cuyo contenido sea incondicional, cuando el Estado miembro destinatario no hubiese adoptado ninguna medida legislativa de transposición.

3.2. LAS FUENTES DEL SISTEMA ARMONIZADO DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El sistema de fuentes en materia de IVA, como en cualquier otra materia de derecho comunitario, se compone del denominado derecho primario y del derecho secundario o derivado.

El derecho primario está constituido por los tratados constitutivos, hoy integrados en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los Tratados de modificación y los distintos Tratados de adhesión de nuevos Estados miembros.

El más relevante de todos ellos, en el asunto en el que estamos tratando, es el Tratado de Funcionamiento. Uno de los objetivos fundamentales de la CEE desde su creación fue el establecimiento de un verdadero mercado interior entre todos los Estados miembros. Aunque este mercado interior, al menos desde el punto de vista jurídico, es una realidad desde el 1 de enero de 1993, el artículo 26 del Tratado de Funcionamiento mantiene el objetivo del establecimiento y funcionamiento del mercado interior, cuyo contenido esencial implica un espacio sin fronteras interiores y en el que sean efectivas las libertades básicas comunitarias: la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

Dentro del conjunto de medidas dirigidas al establecimiento y mantenimiento del buen funcionamiento del mercado interior, el Tratado de Funcionamiento contempla en los artículos 110 a 113 las disposiciones fiscales, referidas a la imposición indirecta.

El artículo 110 establece una prohibición a los Estados miembros para el establecimiento de gravámenes a los productos de los demás Estados superiores a los que graven a los productos nacionales similares.

El artículo 111 impide la aplicación de devoluciones de impuestos a los productos exportados superiores al importe con el que hayan sido gravados directa o indirectamente. El artículo 112 refuerza esta prohibición al someter a la aprobación del Consejo y por tiempo limitado las devoluciones de impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, con ocasión de las exportaciones.

Finalmente, el artículo 113 establece la base jurídica para el desarrollo de la armonización en materia de IVA, en los siguientes términos:

«El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.»

Este precepto ha servido de base para las distintas normas aprobadas en materia de IVA.

El derecho derivado de carácter vinculante viene constituido por los reglamentos, las directivas y las decisiones.

El artículo 113 del tratado, antes citado, opta por las directivas como mecanismo de armonización principal. Las directivas son el mecanismo de integración más ligero, pues obligan al Estado miembro en cuanto al resultado a conseguir, pero le dejan libertad en cuanto a la elección de los mecanismos nacionales para su transposición al ordenamiento interno. Evidentemente, cuanto más concreto sea el mandato de la directiva, menor será la libertad de la que gozan los Estados miembros. Actualmente, las distintas directivas vigentes en materia de IVA han sido objeto de refundición en la Directiva Refundida. Debemos destacar que, a nuestro juicio, a pesar de tratarse de una directiva, su grado

de desarrollo y minuciosidad es tan importante en muchos puntos que la transposición es casi una copia del texto, sin facultad alguna para los Estados miembros. Es cierto, no obstante, que en determinadas áreas la libertad es mucho mayor, permitiendo la propia directiva a los Estados decidir si quieren o no adoptar una disposición o determinar las condiciones para que se aplique una norma determinada.

Los reglamentos suponen un grado de integración mayor que las directivas. El reglamento es una norma aplicable directamente, sin necesidad de intermediación de los Estados miembros, y obligatoria en todos sus elementos. No obstante, en materia de IVA, son una disposición secundaria, ya que como hemos visto el Tratado de Funcionamiento prevé que el IVA sea objeto de armonización, no de uniformación.

A pesar de lo expuesto, el tratado contempla una facultad delegada, que permite dictar reglamentos, denominados delegados, en los que previo mandato o habilitación contenida en un acto legislativo, el Consejo o la Comisión puede completar o modificar, en elementos no esenciales, para la eficaz aplicación de aquella, por medio de un reglamento de aplicación general y eficacia directa (art. 290.1 Tratado de Funcionamiento).

Tiene esta naturaleza el Reglamento 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

Finalmente tenemos las decisiones. Estos actos se utilizan generalmente para autorizar determinadas derogaciones especiales a los Estados miembros sobre el sistema común de IVA.

Como ya hemos visto, en la actualidad, hay hasta 63 decisiones vigentes; de ellas, solo dos se refieren a nuestro país, como ya ha sido expuesto.

3.3. EL CONTROL DE LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE ARMONIZACIÓN

3.3.1. Mecanismos de control

La coexistencia en materia de IVA de dos ordenamientos superpuestos, el comunitario y el nacional, que deben guardar una correlación (sobre la base de la primacía del derecho comunitario) plantea la cuestión de la verificación de la efectiva transposición de las normas armonizadoras. En este marco, los particulares poseen una variedad de vías para hacer valer sus derechos en aquellos supuestos en los que estimen que no se ha

efectuado una adecuada transposición de los textos comunitarios, acudiendo tanto ante las Administraciones nacionales como ante las instituciones comunitarias.

El primero de estos medios es el recurso prejudicial. Según la doctrina del TJCE, todas las jurisdicciones de los Estados miembros son competentes para dar plena aplicación a las disposiciones comunitarias (Sentencia del TJCE de 9 de marzo de 1978, Asunto 106/77, *Simmenthal*). Esta atribución de competencia impone la obligación de dejar, en caso de necesidad, inaplicada cualquier disposición de la legislación nacional incompatible con las normas comunitarias, incluso si es posterior, sin que tengan que solicitar ni esperar la previa eliminación de esta por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional (Sentencia del TJCE de 13 de julio de 1972, Asunto 48/71, *Comisión contra Italia*).

Esta obligación se ha trasladado de los órganos puramente judiciales a los órganos administrativos (Sentencia del TJCE de 22 de junio de 1989, Asunto 103/88, *Costanzo*), en cuanto órganos del Estado al que va dirigida la directiva, y que quedan, por tanto, vinculados a la misma, aunque esta equiparación debe entenderse limitada en función de los principios de organización administrativa que no debe permitir (ni tal es el contenido que el tribunal desea dar a esta obligación) que los órganos administrativos, por estimar una posible colisión de una ley nacional con el contenido de una directiva, dejen inaplicada la ley.

La cuestión prejudicial es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los tratados o de los actos de las instituciones adoptados en su virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el TJUE, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto.

Aunque, en principio, tal y como hemos dicho, el planteamiento de cuestiones prejudiciales corresponde a los órganos jurisdiccionales, el TJUE ha reconocido la posibilidad de su planteamiento por órganos administrativos, siempre que cumplan con los siguientes requisitos: creación del órgano por ley; carácter permanente del mismo; competencia obligatoria para el conocimiento de las cuestiones sometidas al mismo; aplicación de un procedimiento contradictorio y resolución de las cuestiones mediante la aplicación de normas de derecho. Entre otros órganos se ha reconocido la facultad de plantear cuestiones prejudiciales a los TEA (Sentencia del TJUE de 1 de abril de 1993, Asuntos acumulados 260-261/1991, *La Junquera*). La LGT ha reconocido esta facultad en el artículo 237.3, desarrollado por el artículo 58 bis del RR.

El TJUE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales, ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho comunitario, para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El segundo de los mecanismos de control es el recurso de incumplimiento. Los Estados miembros vienen obligados por el tratado a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos.

Si la Comisión o un Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, podrá declarar que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras (Sentencia del TJCE de 12 de julio de 1973, Asunto C-70/72, Comisión contra Alemania).

El alcance puramente declarativo de la sentencia supuso, durante mucho tiempo, la práctica ausencia de consecuencias de los incumplimientos para los Estados. Por ello, el Tratado de la Unión introdujo un nuevo precepto, permitiendo que si la Comisión estima que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podría someter la cuestión al tribunal, proponiendo una sanción. Si este estimase que el Estado hubiera incumplido su sentencia podría imponerle una sanción, sobre la base de la propuesta de la Comisión. Este mandato se encuentra recogido ahora mismo en el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento.

El Tratado de la Unión creó la ciudadanía de la Unión, que recoge, entre otros, el derecho de petición ante el Parlamento, que permite a todos los ciudadanos de la Unión, individualmente o asociados con otros ciudadanos o personas, presentar ante el Parlamento una petición sobre un asunto propio de los ámbitos de actuación de la Comunidad que les afecte directamente.

Este derecho, de contenido más amplio que la queja ante la Comisión en los supuestos de incumplimiento, permite su utilización no solo para excitar las actuaciones de la Comunidad en los incumplimientos, sino para solicitar medidas de reparación o prevenir efectos dañinos de las actuaciones de los Estados, aunque su virtualidad como elemento declarativo de infracciones de los Estados es menor.

3.3.2. Consecuencias de los incumplimientos

La declaración del incumplimiento de sus obligaciones por parte de un Estado miembro, bien sea de forma directa, a través de un recurso de incumplimiento, bien sea de forma indirecta, porque así se deduzca de la resolución del Tribunal de Luxemburgo en una cuestión prejudicial en materia tributaria, supone que este ha ocasionado una situación de hecho ambigua, al dejar a los sujetos de derechos afectados por el contenido de una directiva en un estado de incertidumbre en cuanto al contenido de sus derechos y las posibilidades de invocarlos. Esta situación se manifiesta en tres vertientes (Sentencia del TJCE de 9 de marzo de 1978, Asunto 106/77, Simmenthal): a) En la propia incertidumbre de los sujetos de derechos; b) En las actuaciones de los órganos administrativos, que por imperativo de su sometimiento pleno a derecho vienen obligados a aplicar una norma contraria al derecho comunitario; c) En la protección dispensada a los particulares por los órganos judiciales, que ante la norma nacional puedan verse inducidos a cometer un error en el enjuiciamiento del caso concreto. Por ello, resulta insuficiente la mera aplicación prevalente del derecho comunitario sobre la normativa interna contraria al mismo, desplegándose toda una serie de efectos que deben conducir no solo a la supresión de la norma contraria al derecho comunitario, sino también a la reposición de la situación de los particulares.

El principio general que ha establecido la jurisprudencia del TJUE, en relación con aquellos supuestos en los que una sentencia declara, ya sea directa o indirectamente, que un acto normativo o un acto administrativo en aplicación de la normativa emanado de las autoridades de un Estado miembro es contrario a la normativa comunitaria, es que el Estado en cuestión queda obligado no solo a eliminar la normativa incompatible con el derecho comunitario de su ordenamiento, sino a reparar el efecto ilícito producido por la misma (Sentencia del TJCE de 13 de julio de 1972, Asunto 48/71, Comisión contra Italia).

Este principio general de reparación por violación del derecho comunitario es inherente, según el tribunal, a los principios del tratado (Sentencia del TJCE de 22 de junio de 1989, Asunto 103/88, Costanzo). Del mismo depende la plena eficacia de las normas comunitarias, ya que, de otra forma, se debilitaría la protección que se reconoce a los derechos de los particulares derivados del derecho comunitario, si no tuvie-

ran posibilidad de obtener reparación cuando sus derechos se ven vulnerados por una violación del Estado miembro. La necesidad de la indemnización del Estado miembro es especialmente indispensable cuando el pleno efecto de las normas comunitarias se subordina a la condición de una actuación por el Estado miembro, y, en consecuencia, tal carencia de actuaciones impide hacer valer los derechos que el ordenamiento comunitario reconoce.

El establecimiento del principio de reparación de los daños causados determina que no desaparezca el objeto de los recursos en los casos de cumplimiento tardío de las obligaciones impuestas a los Estados miembros, pues el objeto del recurso de incumplimiento viene fijado, según el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento, por el dictamen motivado de la Comisión, e incluso aunque haya cesado la infracción del Estado, persiste el interés en que continúe la acción, ya que esta permitirá establecer la responsabilidad en que haya podido incurrir el Estado miembro (Sentencia del TJCE de 7 de febrero de 1973, Asunto 39/72, Comisión contra Italia).

No obstante, una vez establecido el principio de responsabilidad de los Estados, el TJUE ha señalado tres condiciones que son necesarias y suficientes para que nazca el derecho a la reparación (Sentencia del TJCE de 19 de noviembre de 1991, Asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Francovich y Bonifaci): 1. El resultado de la directiva infringida debe ser atribuir derechos a los particulares. 2. El contenido de dichos derechos tiene que estar suficientemente identificado en las disposiciones de la directiva. 3. Tiene que existir un nexo de causalidad directa entre la infracción de la obligación que pesa sobre el Estado y el perjuicio sufrido por las personas a quienes se confien los derechos.

Dadas estas circunstancias que el tribunal enuncia como condiciones para reconocer el efecto directo de una directiva, surge la responsabilidad del Estado infractor. La misma se configura como responsabilidad objetiva, derivada de la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar las disposiciones y medidas necesarias para cumplir con las obligaciones del tratado, sin que sea necesaria la existencia de culpa en el infractor.

Por otro lado, junto a la eficacia directa de las directivas no ejecutadas (siempre que cumplan las condiciones previstas para ello), el TJUE ha sentado el principio de eficacia directa inversa (Sentencias de 11 de junio de 1987, Asunto 14/86, Pretore de Saló; y de 8 de octubre de 1987, Asunto 80/86, Aguas minerales) en cuya virtud, aun cuando al Estado se le puedan imponer las obligaciones derivadas de una directiva incumplida, este no puede imponer a los particulares obligaciones que se derivarían de la correcta transposición de la directiva, evitando así que el Estado en cuestión se beneficie de una norma que él mismo ha incumplido.

En cuanto al aspecto procedimental de la acción de responsabilidad, el TJUE ha ido desarrollando una doctrina en la que se va perfilando, cada vez, una mayor protección a los derechos que el particular obtiene del derecho comunitario, realizándose de forma paralela una limitación a la autonomía de los sistemas nacionales.

El punto de partida viene constituido por el reconocimiento del principio de especificidad, en cuya virtud, al no existir regulación comunitaria sobre el procedimiento a aplicar, la resolución de la cuestión debe realizarse en función de lo dispuesto en el ordenamiento nacional, determinando estos los tribunales competentes y regulando las modalidades de procedimiento de las acciones judiciales destinadas a asegurar la plena salvaguarda de los derechos que para los justiciables se derivan del derecho comunitario (Sentencia del TJCE de 22 de enero de 1976, Asunto 60/75, Russo).

Además, se ha fijado un límite para las condiciones de fondo y forma fijadas por las diversas legislaciones nacionales para la reparación de los daños, de forma que la protección judicial que se dispense debe ser al menos igual que la prevista para las situaciones jurídicas similares ocasionadas por normas internas (Sentencia del TJCE de 16 de diciembre de 1976, Asunto 33/76, Rewe). Tampoco cabe, según el tribunal, el establecimiento de cláusulas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos (Sentencia del TJCE de 25 de febrero de 1988, Asuntos acumulados 331, 376 y 378/85, Bianco).

La constatación del incumplimiento de las obligaciones inherentes al tratado por parte de un Estado miembro en materia fiscal conlleva que los ingresos del mismo, que deberían haberse percibido en las condiciones determinadas por la normativa comunitaria, hayan sido percibidos con infracción de la misma, y, por tanto, con infracción de su normativa habilitante, constituyendo, por tanto, ingresos percibidos indebidamente por el Estado (Conclusiones del Abogado General Reisch, en la Sentencia del TJCE de 27 de marzo de 1980, Asunto 61/79, Denkavit).

En estos supuestos, el tribunal ha trasladado la doctrina establecida con carácter general para todos los supuestos de incumplimiento, determinando que el Estado miembro está obligado a reparar el efecto dañino producido. Esta reparación se debe producir, de forma prioritaria aunque no exclusiva, mediante la devolución de los ingresos indebidos (entre otras, Sentencias de 16 de diciembre de 1960, Asunto 6/60, Humblet; 16 de diciembre de 1976, Asunto 33/76, Rewe; 25 de febrero de 1988, Asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Bianco), ya que este es un principio reconocido por el derecho comunitario, y dicho derecho puede y debe ejercitarse frente a la Administración que ha gestionado los recursos.

En cuanto al procedimiento para hacer efectiva dicha devolución, en ausencia de regulación por el derecho comunitario, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado designar los órganos competentes y las modalidades procedimentales de los recursos que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del derecho comunitario. No obstante, dichas fórmulas no pueden resultar menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno ni se pueden establecer plazos o modalidades que conduzcan a convertir, en la práctica, en imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales han de salvaguardar (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, Asunto 199/82, San Giorgio).

Esta doctrina del tribunal, basada en los criterios mantenidos con carácter general para la acción de reparación, se ha concretado en el análisis de diversas cláusulas que los Estados miembros aplicaban en relación con la devolución de ingresos indebidos, cuando tal ingreso indebido tiene su origen en una infracción al derecho comunitario.

En primer lugar, el tribunal ha reconocido la legitimidad de ciertas cláusulas limitativas de este derecho. Así, no imposibilita el ejercicio de la acción el establecimiento de unos plazos razonables para la prescripción de las acciones para recurrir, los cuales, en materia fiscal, constituyen la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica (Sentencia de 16 de diciembre de 1976, Asunto 33/76, Rewe).

También se ha señalado por el TJUE que el derecho comunitario no impide que sea tenido en cuenta el hecho de que la carga de los tributos indebidamente percibidos haya podido ser repercutida sobre otros operadores económicos o sobre los consumidores (Sentencia de 27 de febrero de 1980, Asunto 68/79, Hans Just).

En desarrollo de esta consideración, el tribunal ha manifestado que el derecho comunitario tampoco impide que el sistema jurídico nacional rechace una restitución de tributos indebidamente percibidos, cuando entrañe un enriquecimiento sin causa para los titulares del derecho. Nada se opone, pues, a que las jurisdicciones tengan en cuenta el hecho de que los tributos indebidamente percibidos hayan podido ser incorporados al precio de las mercancías y repercutidos, por tanto, sobre los adquirentes. No se podrían considerar, en principio, contrarias al derecho comunitario aquellas disposiciones nacionales que excluyan la devolución de impuestos o tributos percibidos en violación del derecho comunitario cuando se demuestre que la persona sujeta al pago de tales tributos los ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, Asunto 199/82, San Giorgio).

Por contra, ha entendido el tribunal que un Estado miembro no podrá subordinar la devolución de tributos nacionales percibidos en violación de las normas de derecho comunitario a pruebas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de este derecho, y

ello incluso en el caso en que la devolución de otros impuestos percibidos en violación del derecho nacional fuesen sometidos a iguales condiciones restrictivas (Sentencia del TJCE de 9 de noviembre de 1983, *ibídem*).

En tal sentido, los Estados miembros no pueden exigir que los sujetos pasivos tengan que probar que no han repercutido las cantidades ingresadas, admitiendo, a estos efectos, exclusivamente la prueba documental de no haber realizado la repercusión (Sentencia del TJCE de 4 de marzo de 1988, Asunto 104/86, Comisión contra Italia).

Tampoco resulta posible la adopción de una normativa sobre devolución de ingresos indebidos a la que se otorgue un carácter retroactivo, de tal forma que reconocida la existencia de un incumplimiento y la obligación de reparar, debiendo ser devueltos los ingresos indebidos, se dicte una normativa que establezca los plazos y condiciones a los que se supedita tal devolución (Sentencia del TJCE de 4 de marzo de 1988, *ibídem*).

Con estas precisiones, el tribunal ha recogido la opinión de otras instituciones comunitarias, en particular, del Parlamento Europeo, quien en su Resolución sobre la responsabilidad de los Estados en materia de aplicación y observancia del derecho comunitario, aprobada el 9 de febrero de 1983, ha dicho que en el caso en que el Tribunal de Justicia haya declarado incompatibles con el tratado determinados tributos, toda disposición legislativa nacional aprobada posteriormente y que limite el derecho a la devolución del montante de los tributos indebidamente percibidos –permitiendo así a los Estados miembros retener indebidamente el producto de dichos tributos indebidos– es incompatible con el espíritu de la Comunidad y debería ser derogada.

3.4. PROCEDIMIENTOS PARA OBTENER LA RESTITUCIÓN DEL ILÍCITO COMUNITARIO EN EL ORDENAMIENTO NACIONAL

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen que los sujetos pasivos del IVA deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones cuyos periodos coincidirán con el trimestre o el mes natural.

Sobre estas declaraciones-liquidaciones se puede manifestar la facultad de comprobación de la Administración, bien sea a través de los procedimientos de comprobación desarrollados por los órganos de gestión, de verificación de datos o de comprobación limitada o de los procedimientos inspectores, resultando en todos los casos un acto administrativo que modifica la situación creada por la actuación tributaria del particular en ejercicio de la obligación de declarar.

Ante cualquiera de estos hechos jurídicos, acto administrativo o actuación del particular, los mecanismos de reacción frente a la situación creada por los mismos se recogen en el artículo 213.1 de la LGT que establece los siguientes cauces frente a actos y actuaciones tributarias lesivas a los intereses de los ciudadanos:

«Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.»

Dicho precepto debe completarse con el artículo 216 de la LGT, que enuncia los distintos procedimientos especiales de revisión mencionados anteriormente:

«Son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.»

Pasaremos, a continuación, a examinar cada una de las situaciones posibles y los remedios jurídicos aplicables a las mismas.

3.4.1. Declaraciones-liquidaciones que no hayan sido revisadas

Nos encontramos en el caso de obligados tributarios que hayan presentado sus declaraciones-liquidaciones aplicando una norma o siguiendo una práctica administrativa contraria al derecho comunitario, según resulte de un procedimiento de incumplimiento o de un recurso prejudicial suscitados ante el TJUE o aun de pronunciamientos de los tribunales nacionales erigidos como jueces comunitarios. Estas declaraciones-liquidaciones no deben haber sido comprobadas por la Administración.

En estos casos el ordenamiento nos ofrece solución a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En este sentido, es claro el artículo 221 de la LGT al establecer:

«Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.»

El citado artículo 120 de la misma ley señala:

«Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.»

La cuestión más controvertida estaría, sin lugar a dudas, en calificar el ingreso percibido en vulneración del derecho comunitario como un ingreso indebido. Al respecto, el párrafo 1 del antes citado artículo 221 de la LGT, no establece un concepto de los ingresos indebidos, limitándose a formular un listado de supuestos que se consideran incluidos dentro del concepto de ingreso indebido:

«El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.»

Dado que la lista de supuestos para instar la devolución de ingresos indebidos no se establece como «números clausus», y que el TJUE ha declarado de forma clara que los ingresos originados por la aplicación de una norma cuyo contenido sea contrario al derecho comunitario son ingresos indebidos, resulta, a nuestro juicio, evidente que se podrá instar la rectificación ante el órgano competente de la Administración tributaria por este procedimiento.

La única limitación que podemos encontrar en este supuesto viene impuesta por el principio de seguridad jurídica, y particularmente, por la regla de prescripción. Así, el artículo 66 de la LGT, relativo a los plazos de prescripción, dispone que «prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: (...) c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías». Esta previsión se completa con el artículo 67, relativo al inicio del cómputo de dicho plazo, que señala que «en el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado». Como hemos destacado, la jurisprudencia del TJUE no considera la aplicación de plazos de prescripción, amplios como los reseñados y de igual duración que los aplicables a los indebidos que tengan su origen en causas de derecho nacional, como una limitación contraria al principio de reparación de los efectos del indebido comunitario por incumplimiento del derecho comunitario.

3.4.2. Ingresos realizados en virtud de actos administrativos

Dictado un acto administrativo, en virtud de la presunción de legalidad de estos, despliega sus efectos de manera inmediata, debiendo los particulares reaccionar contra

el mismo utilizando dos vías: la vía administrativa del recurso y la vía jurisdiccional. La nota diferencial de los recursos es su finalidad impugnatoria de actos preexistentes que no se estiman ajustados a derecho. En este sentido, son una garantía para el administrado, pues le permitan reaccionar contra todo tipo de actos administrativos, pero se le somete a ciertos límites que atenúan el carácter garantista. Fundamentalmente, la exigencia de acudir a la vía administrativa de manera previa a la interposición de un recurso jurisdiccional, y la necesidad de dar cumplimiento a esta carga de previo recurso administrativo, dentro de los plazos brevísimos establecidos a tal efecto, sin la cual, está vedado el acceso a la instancia judicial. Transcurridos los plazos necesarios para que un acto administrativo gane firmeza, durante los cuales un acto puede ser cuestionado invocando cualquier violación del ordenamiento, las posibilidades de revisión se restringen haciendo primar el principio de seguridad jurídica sobre el principio de legalidad.

A partir de estas consideraciones, debemos realizar una separación entre dos supuestos posibles de revisión de los actos administrativos por los que se haya aplicado una norma o práctica administrativa que se ha declarado contraria al derecho comunitario, distinguiendo así la revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza y la revisión de actos firmes.

3.4.2.1. *Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza*

Podemos diferenciar dos tipos de actos. En primer lugar, aquellos en los que la impugnación realizada se ha fundado precisamente en el ilícito comunitario, solicitando el recurrente la aplicación prevalente del derecho comunitario; y, en segundo lugar, los actos administrativos de aplicación de los tributos, recurridos y pendientes de resolución en cualquier vía, administrativa o judicial, en los cuales la impugnación puede haberse fundado en cualquier otra causa, pero en los que se diera aplicación de cualquiera de la norma o la práctica declarada contraria al derecho comunitario.

En ambos casos, en virtud del principio de primacía del derecho comunitario, no solo las autoridades judiciales sino las administrativas, declarado el incumplimiento, deben dictar resolución contraria a la aplicación de la regla incompatible con el derecho, pues el derecho comunitario se impone al nacional que lo contradice.

Si bien no sería necesaria la alegación específica al respecto, sería conveniente, aun habiendo finalizado los plazos para formular alegaciones, que los interesados pusieran de manifiesto a los órganos decisores que se encuentran en una situación como la descrita y que, consecuentemente con el pronunciamiento del TJUE, solicitan su aplicación y la anulación de los actos dictados por los órganos administrativos.

3.4.2.2. *Ingresos en virtud de actos administrativos firmes*

En estos casos se produce una pugna entre el principio de seguridad jurídica y el de legalidad de los actos administrativos e, incluso, los principios de efectos directo y primacía del derecho comunitario.

Entre los mecanismos de reacción que enuncian los artículos 213 y 216 de la LGT, se recogen numerosas limitaciones.

No caben los procedimientos ordinarios de revisión (el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa), pues el acto administrativo ha alcanzado firmeza por el transcurso del plazo del mes para su interposición.

Por la propia naturaleza del hecho que ha determinado la liquidación, la aplicación de una norma jurídica, queda excluida la rectificación de errores, contemplada en el artículo 220 de la LGT, y cuyo alcance se encuentra restringida a los errores materiales, aritméticos o de hecho.

No cabe, tampoco, acudir a la vía que propugnábamos en el caso de las autoliquidaciones, aun cuando el tributo, en virtud del acto administrativo liquidado, haya resultado «indebidamente» percibido, como consecuencia de los pronunciamientos del TJUE: la devolución de ingresos indebidos y la rectificación; pues ambas quedan excluidas expresamente por el artículo 221 de la LGT en el caso de liquidaciones firmes, que establece:

«Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 (se refiere a los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación y rectificación de errores) y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.»

Si los actos de aplicación hubieran sido confirmados por resoluciones de los órganos económico-administrativos, se producen mayores limitaciones a la facultad revisora de la Administración, pues se excluye la revocación por el artículo 213, apartado 2 de la LGT; limitaciones que alcanzan el grado máximo si la confirmación del criterio administrativo se hubiera producido por una sentencia judicial, en cuyo caso, desaparece totalmente, de acuerdo con el artículo 213.3 de la LGT, la posibilidad de revisión administrativa.

Así planteada la cuestión, resultan como únicos cauces procedimentales para obtener la devolución en estos supuestos la declaración de nulidad de pleno derecho y la revocación, si bien limitada a los supuestos en los que no exista resolución de órgano económico-administrativo confirmando el acto de aplicación de los tributos. El propio Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, ampara esta posibilidad al dar, en su artículo 15, un cauce genérico para la constatación de la existencia de los ingresos indebidos:

«El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección segunda de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

b) En un procedimiento especial de revisión.

c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firme.

d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.

e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.

f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.»

En cuanto a la aplicabilidad de estos procedimientos en el presente supuesto, debe tenerse presente, en primer lugar, el carácter especial de la declaración de nulidad de pleno derecho, restringida a una serie de supuestos específicos contemplados de forma expresa en el artículo 217 de la LGT:

«Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expesos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.»

No puede sino reconocerse que la declaración del ilícito comunitario tiene difícil encaje en esta lista tasada, al no encontrarse prevista, de forma expresa y en norma legal, como causa de nulidad de las liquidaciones tributarias. Ante este hecho, se adivinan pocas perspectivas de éxito, sobre todo cuando el citado artículo 217 de la LGT refuerza dicho carácter especial de la nulidad de pleno derecho, permitiendo en los casos en los que no se alegue expresamente una de las causas citadas, una resolución sin necesidad de examinar la cuestión planteada:

«Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.»

La revocación, si bien limitada en su alcance a aquellos supuestos en los que no exista resolución económico-administrativa, parece dar mejor cabida a estos supuestos según el concepto que de la misma da el artículo 219 de la LGT, que incluye supuestos en los que, con posterioridad a dictarse un acto con aparente cumplimiento de la legalidad se ponga de manifiesto su improcedencia (cuestión que estimamos clara en los casos en los que la norma que ha servido de base al acto administrativo se declara incompatible con el derecho comunitario):

«La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

No obstante lo anterior, el mismo artículo impone dos importantes limitaciones, tanto por lo que respecta al plazo de su ejercicio («La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción»), aunque, esta, como hemos visto, resulta compatible con las exigencias comunitarias en la devolución de los indebidos comunitarios; como por la posibilidad que se da a los particulares para invocarla, dejando en manos de la Administración el monopolio de su ejercicio («El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto»). Resultará, pues, fundamental, el ejercicio que haga la Administración de ese monopolio, para concluir que, de una forma satisfactoria, se ha atendido a la necesidad de indemnización como consecuencia del incumplimiento.

De momento, la experiencia no ha sido muy satisfactoria, como muestra la Resolución 2/2005 de la DGT, que estima que la declaración por Sentencia de 6 de octubre de 2005 de un incumplimiento en el artículo 104 de la LIVA en relación con el tratamiento que dispensaba a las subvenciones no supone un supuesto sobrevenido que ponga de manifiesto la improcedencia del acto administrativo.

Presumiblemente esta situación se verá profundamente alterada de aprobarse el proyecto de reforma de la LGT que ha sometido el Gobierno de la nación, en el que se incluye un nuevo artículo 219 bis en la LGT, referido a la revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al derecho de la Unión Europea, que permite dentro del plazo de prescripción la revocación de actos administrativos y resoluciones económico-administrativas en beneficio de los particulares cuando se den estas circunstancias.

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERIA LUNANUEVA S.C. - J11631702

CAPÍTULO

2

**LAS REGLAS DE
LOCALIZACIÓN DEL
HECHO IMPONIBLE**

1. El significado de las reglas de localización en el impuesto sobre el valor añadido
 - 1.1. Las reglas de localización y el lugar de consumo
 - 1.2. Las reglas de localización como regla de solución de conflictos
2. Lugar de realización de las entregas de bienes
 - 2.1. Regla general de localización de las entregas de bienes
 - 2.2. Regla especial de localización de las entregas de bienes que sean objeto de transporte
 - 2.3. Regla especial de entregas de bienes realizadas por el importador (ventas en cadena)
 - 2.4. Regla especial para la entrega de bienes con instalación y montaje
 - 2.5. Regla especial para la entrega de bienes inmuebles
 - 2.6. Regla especial para la entrega de bienes a bordo de medios de transporte que realizan viajes intracomunitarios
 - 2.7. Regla especial para el régimen de ventas a distancia
 - 2.8. Regla especial para las entregas de productos objeto de impuestos especiales
 - 2.9. Regla especial para las entregas de gas y electricidad
3. Las reglas de localización de los servicios
 - 3.1. Los conceptos de sede de la actividad y de establecimiento permanente
 - 3.1.1. Sede de la actividad
 - 3.1.2. El concepto de establecimiento permanente

- 3.2. La regla general de localización de las prestaciones de servicios
 - 3.2.1. Formulación de la regla general
 - 3.2.2. Determinación de la condición empresarial del destinatario de los servicios
 - 3.2.3. Localización geográfica del prestador y del destinatario de los servicios
 - 3.2.4. Servicios prestados por un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto para no empresarios que no se localizan en el territorio de aplicación del impuesto: la «exportación» de servicios
 - 3.2.5. La regla de cierre del artículo 70.Dos: servicios cuya utilización efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto
- 3.3. Reglas especiales de localización de los servicios
 - 3.3.1. Servicios relacionados con los inmuebles
 - 3.3.2. Servicios de transporte
 - 3.3.3. Servicios localizados en el lugar de su realización material
 - 3.3.4. Servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión
 - 3.3.4.1. La regla de localización
 - 3.3.4.2. El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica
 - 3.3.5. Servicios de restaurante y *catering*
 - 3.3.6. Servicios de mediación
 - 3.3.7. Otros servicios localizados en el lugar de prestación material: trabajos y dictámenes sobre bienes muebles corporales, servicios accesorios a los transportes y servicios culturales y asimilados
 - 3.3.8. Arrendamiento de medios de transporte
 - 3.3.9. Transportes intracomunitarios cuyo destinatario no sea un empresario o profesional
4. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes
 - 4.1. La regla general de localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes
 - 4.2. La regla cautelar para la localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que no hayan sido declaradas en el lugar de llegada de las mercancías
5. Localización de las importaciones

1. EL SIGNIFICADO DE LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1.1. LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN Y EL LUGAR DE CONSUMO

Todo tributo necesita una serie de reglas que delimiten cuál es el alcance en el espacio de la norma, es decir, unas normas que determinen el ámbito espacial del hecho imponible. La propia LGT contempla el ámbito espacial de sujeción como criterio esencial de todo el ordenamiento tributario en su artículo 11, bajo la rúbrica de «criterios de sujeción a las normas tributarias». Dispone este artículo sendas reglas: el criterio de residencia, para la sujeción de los tributos de naturaleza personal, mientras que para los tributos de naturaleza real (como el IVA), el criterio de sujeción es la territorialidad.

Podemos entender el criterio de territorialidad como aquel que une la tributación a quienes residieran en el territorio español o tuvieran con el mismo alguna relación de naturaleza económica.

La LGT no solo no define este criterio de territorialidad, sino que admite que este principio puede mantener varias formulaciones, cuando dispone que la territorialidad se aplicará conforme al criterio que resulte más adecuado al objeto gravado en cada tributo. Permite esta laxitud que se utilicen, bajo el paraguas de la territorialidad, varios criterios alternativos.

En el caso del IVA, el objeto de gravamen es el consumo, por lo que las reglas que se establezcan deben atender, indudablemente, a aproximar la exacción del impuesto al lugar de consumo. Esta finalidad se va a ver limitada, en ocasiones, por la practicidad del impuesto: el establecimiento de una regla de localización que ligue el impuesto al lugar de consumo puede suponer el establecimiento de unas obligaciones excesivamente complejas.

Entre otros, son supuestos claros de esta simplificación los siguientes. El primero, la exclusión del concepto de AIB de las realizadas por personas que no tengan la condición de empresario o profesional. En otro caso, o bien el empresario establecido en otro Estado miembro que realiza la entrega debería cumplir con las obligaciones de declaración e ingreso en el Estado miembro donde llegan las mercancías adquiridas por un

particular; o bien el comprador que no es empresario debería hacerlo. Ambas opciones imponen unas cargas indirectas pesadas, juzgadas excesivas por el legislador comunitario.

También muestra este mismo sentido la regla general de localización de los servicios, cuando el destinatario de los servicios no sea un empresario o profesional, en la que se aplica como regla de localización el lugar donde radica el establecimiento del prestador. Esta regla supone una simplificación, que aleja el lugar de gravamen del de consumo, para evitar que el empresario prestador tenga que cumplir con obligaciones tributarias en otros Estados o que el destinatario, no empresario, asuma obligaciones propias de un sujeto pasivo. No obstante, el efecto de esta regla es más limitado, ya que, por una parte, se considera que determinados no empresarios cualificados (empresarios que no actúen como tales o personas jurídicas que no actúan como empresarios) son empresarios a los efectos de aplicar esta regla y se establecen, además, toda una serie de reglas especiales de localización para servicios concretos en los que el destinatario es un no empresario.

Otra matización que procede realizar es que no cabe equiparar el lugar de consumo con el lugar donde materialmente se realizan las operaciones gravadas. Las reglas de localización son normas jurídicas que establecen el lugar donde cabe entender realizado el servicio, pero no existe una obligación de conectar estas reglas con el punto concreto donde se recibe un bien o servicio.

Así lo ha entendido el TJUE, que no obstante la voluntad que tienen las reglas de localización de aproximar la tributación al lugar de consumo, aplica estas reglas con carácter prioritario sobre otras interpretaciones que intentan llevar a un lugar de realización material distinto del que se deriva la regla. En este sentido, podemos citar la Sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95, ARO Lease BV, que dispone:

«14. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha señalado a este respecto, que dado que los medios de transporte pueden atravesar fácilmente las fronteras, es difícil, si no imposible, determinar el lugar de su utilización, y resulta, por tanto, necesario prever en cada caso un criterio practicable para percibir el IVA. Por consiguiente, la Sexta Directiva ha consagrado, para el arrendamiento de todos los medios de transporte, la conexión no con el lugar de utilización del bien arrendado sino, para simplificar y de acuerdo con el principio general, con el lugar donde el prestador de servicios haya establecido la sede de su actividad económica (Sentencia de 15 de marzo de 1989, Hamann, 51/88, Rec. P. 767, apartados 17 y 18).

15. Procede recordar, a continuación, que, en lo que se refiere a la regla general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha estimado que el lugar en que el prestador de servicios ha establecido la

sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario, en el sentido de que tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se efectúa la prestación de servicios solo tiene interés en el supuesto de que la conexión con la sede no conduce a una solución racional desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro. Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede solo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (Sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. P. 2251, apartados 17 y 18).»

1.2. LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN COMO REGLA DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

Cuando una norma tributaria fija su ámbito de aplicación espacial, puede entrar en colisión con las normas de otros países. Las razones que pueden conducir a ello son varias: la aplicación de criterios distintos de sujeción al tributo, por ejemplo, cuando un Estado opta por el criterio territorial como punto de conexión para la tributación de una operación, cuando otro Estado opta por el criterio de la residencia de los intervinientes; puede derivarse de la aplicación del mismo criterio, pero con distintas reglas concretas (sin ir más lejos, la propia normativa del IVA considera localizados dentro del TAI servicios realizados materialmente en otros territorios que si fueran prestados en el TAI por operadores de otros territorios localizaría igualmente en el TAI, como el transporte internacional de mercancías entre empresarios). Este problema da lugar al fenómeno de la doble imposición, que se soluciona mediante mecanismos unilaterales o bilaterales, pero únicamente en la imposición directa.

Como hemos podido examinar en el capítulo anterior, el IVA es un tributo armonizado en el seno de la Unión Europea, siendo el fundamento comunitario para el proceso de armonización en el IVA las necesidades de buen funcionamiento del mercado interior.

Las reglas de localización atienden de forma fundamental a esta finalidad en el mercado interior, evitando que entre los Estados miembros de la Unión Europea se den situaciones de doble imposición o de no imposición. Así lo ha reconocido expresamente el TJUE en su Sentencia de 25 de enero de 2001, Asunto C-429/97, Comisión contra Francia, que dice:

«41. Procede afirmar, por otro lado, que, en lo que se refiere a la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de

Justicia ha precisado ya que el artículo 9, apartado 2, indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas, como destaca el artículo 9, apartado 3, si bien solamente para situaciones específicas. En cada situación hay que preguntarse si esta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2; en su defecto, es aplicable el apartado 1 (véase la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. P. I-4595, apartados 20 y 21).»

Más aun, el propio TJUE ha señalado que la forma de solucionar los posibles conflictos de competencia no es otra que atribuir la competencia a uno solo de los Estados miembros y que a ello atienden las reglas de localización. Así lo establece la Sentencia de 29 de marzo de 2009, Asunto C-111/05, Aktiebolaget NN:

«43. Con carácter preliminar procede señalar que el título VI de la Sexta Directiva contiene disposiciones relativas a la determinación del lugar de realización del hecho imponible, en concreto, el artículo 8 respecto a las entregas de bienes y el artículo 9 respecto a las prestaciones de servicios. Como cabe inferir del séptimo considerando de la Sexta Directiva, el objetivo perseguido por estas disposiciones en el marco del sistema general de la directiva es establecer un reparto racional de las esferas de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, determinando de manera uniforme el lugar de conexión fiscal de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios. Estas disposiciones también tienen por objetivo evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar tanto a casos de doble imposición como a la no imposición de ingresos (véanse, por analogía, las Sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. P. 2251, apartado 14; de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, Rec. P. I-3947, apartado 23, y de 15 de septiembre de 2005, Köhler, C-58/04, Rec. P. I-8219, apartado 22).»

2. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES

La normativa del IVA diferencia las operaciones interiores sometidas a gravamen en entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esta diferenciación, importante con carácter general, va a resultar esencial en materia de IVA en operaciones internacionales. Nos explicamos.

En todo caso, trátese de entregas de bienes o prestaciones de servicios, las operaciones se realizarán por empresarios o profesionales, pues estamos en el ámbito objetivo del IVA. En una primera aproximación que nos ofrece el concepto general, podemos señalar que la entrega de bienes es la transmisión del poder de disposición de bienes corporales. Dos notas tiene esta definición: por un lado, la referida a la operación que se realiza, la transmisión del poder de disposición; y, por otra parte, la relativa a los bienes que son objeto de la entrega, bienes corporales.

Define el concepto de transmisión del poder de disposición la Sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, de la siguiente forma:

«Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario.»

Así, operaciones en las que no se transfieran facultades análogas a las que dispone un titular dominical, se produzca o no la transmisión de la propiedad, no son entregas de bienes (*a contrario sensu*, la Sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2002, Asunto C-169/00, Comisión contra Finlandia, recoge esta distinción: «35. Con arreglo a una interpretación estricta del tenor de la exención de que se trata, el concepto de servicios prestados por los artistas no comprende la entrega de obras de arte, ni siquiera en el caso en que la entrega la efectúe el autor o su agente. Una cesión de esta índole constituye, por tanto, una entrega de bienes no exenta»). Operaciones realizadas con bienes que no sean corporales, tales como derechos, aunque se transfiera la propiedad, tampoco son entregas de bienes.

Ahora bien, este concepto de la entrega de bienes va a resultar esencial para definir las AIB y, en menor medida, las importaciones.

Las AIB no son sino entregas de bienes realizadas por un empresario de un Estado miembro y recibidas por un empresario en otro Estado miembro. La definición de la AIB va a recoger los dos elementos esenciales de la entrega: se debe producir una transmisión del poder de disposición (excluye, por tanto, operaciones en las que los bienes se reciban sin las facultades análogas a las del dueño) y los bienes transmitidos deben ser corporales.

Las importaciones comparten un rasgo común con las entregas de bienes y con las adquisiciones intracomunitarias: se refieren siempre a bienes corporales. No obstante, las peculiaridades de este hecho imponible, hacen que se tribute por la mera entrada de los

bienes en el TAI, independientemente de que haya existido una transmisión del poder de disposición o incluso que la operación se haya realizado entre empresarios o no.

Las prestaciones de servicios se definen con carácter residual, como toda operación sujeta al impuesto, y que no sea una entrega de bienes, una AIB o una importación. Podemos por tanto afirmar que son prestaciones de servicios las operaciones sujetas siempre que no tengan por objeto bienes corporales, y aun las operaciones con bienes corporales, siempre que no tengan por objeto la transmisión del poder de disposición (cuando el bien proceda del propio TAI o del TAI de otro Estado miembro) o no supongan la introducción del bien en el TAI (cuando el bien proceda de territorios terceros).

EJEMPLO 1

Una sociedad mercantil transmite la propiedad de unas acciones. ¿Cómo se califica esta operación en el IVA?

Solución:

La transmisión de valores, en tanto que bienes incorporeales (el título es realmente un derecho representativo de la propiedad de una sociedad), da lugar a una prestación de servicios.

2.1. REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES

El artículo 68.Uno de la LIVA establece la regla general de localización de las entregas de bienes: «Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio». Este artículo es transposición del artículo 31 de la Directiva Refundida, si bien este precepto, como todos los restantes de la directiva, en lugar de señalar cuándo una operación se localiza en el TAI (como hace la LIVA) señala dónde se localiza el servicio en cuestión.

La condición para la aplicación de esta regla general es la ausencia de transporte. En este caso, debemos destacar que la ausencia de transporte no quiere decir exclusiva-

mente que el transporte no se realice por el que realiza la entrega para poner los bienes a disposición del adquirente en lugar distinto de aquel donde los conserva, también quedan excluidos los supuestos en los que el transporte se desarrolla por el propio adquirente o por un tercero por cuenta de este, siempre que esta circunstancia haya resultado conocida por el transmitente. Así también lo ha entendido la DGT en Consulta 1467/02, de 1 de octubre, que en una entrega *ex works*, esto es, puesta a disposición del adquirente en los locales en la puerta de la fábrica o locales del vendedor, entiende que puede resultar aplicable la exención por el destino a otro Estado miembro, como entrega intracomunitaria, o por el destino a un territorio tercero, como exportación. No acabamos de compartir este criterio, pues creemos que para aplicar la regla propia de las entregas que son objeto de transporte, el adquirente debe al menos poner de manifiesto esta circunstancia. Indudablemente así debe ser para aplicar las exenciones mencionadas.

EJEMPLO 2

Un empresario adquiere en una tienda abierta al público sita en el centro de Valencia un ordenador portátil. ¿Dónde se entiende localizada dicha operación?

Solución:

Las ventas efectuadas en locales abiertos al público son el ejemplo paradigmático de las entregas sin transporte, aunque parezca paradójico, ya que es evidente que el propio cliente está retirando las mercancías del establecimiento. Por ello, se le aplica la regla general de las entregas de bienes, localizándose esta operación en el lugar donde se halla la tienda.

Como la práctica general es retirar las mercancías adquiridas de los locales donde sean puestas a disposición del adquirente, una interpretación estricta de esta consideración nos llevaría a que prácticamente las únicas entregas de bienes a las que se les aplicaría la regla general serían las de bienes inmuebles, aunque precisamente las entregas de bienes inmuebles son objeto de una regla especial.

Pierde, no obstante, relevancia esta matización, cuando la regla especial de localización de las entregas de bienes que son objeto de expedición o transporte para la puesta a disposición localiza estas entregas en el lugar donde se inicie el transporte, es decir, el mismo lugar en el que resulta de la aplicación de la regla anterior.

Debemos, por último, destacar que esta regla general relaciona el lugar de realización del hecho imponible con el lugar de ubicación física de los bienes, no con la ubicación física del empresario o profesional que los entrega. Así, un empresario establecido en el TAI que entregue bienes situados en Francia, que no vayan a ser objeto de transporte, localizará la operación en Francia, aunque carezca de establecimiento en Francia y el único lugar desde el que desarrolle su actividad sea España. Este criterio ha sido aplicado por la DGT en Consulta 1724/2000, de 5 de octubre, relativa a la localización de las entregas de bienes realizadas por una «sociedad que comercializa una tarjeta de combustible (gasoil) que utilizan sus clientes transportistas para adquirir el gasoil en gasolineras de otros Estados miembros de la Unión Europea. Las gasolineras, que efectúan el suministro de combustible, facturan el mismo a la entidad consultante quien, a su vez, lo factura a los usuarios de las tarjetas». Entiende la DGT que «considerando lo dispuesto en la normativa comunitaria de armonización del IVA, las dos referidas entregas de combustible se considerarán efectuadas en el Estado miembro de la Comunidad en donde esté situada la estación de servicio en que se efectúa el suministro de combustible estando, por tanto, sujetas ambas operaciones al IVA en el Estado miembro de la Comunidad donde se consideren efectuadas las mismas».

EJEMPLO 3

Un empresario francés transmite a una empresa española mercancías que tiene ubicadas en España, sin que las mercancías sean objeto de transporte. ¿Dónde tributará esta operación?

Solución:

Se trata de una entrega de bienes sin transporte, por lo que la misma se localizará allí donde se encuentre la mercancía en el momento de la entrega. No obsta este hecho que el transmitente sea un empresario no establecido, aunque determinará la inversión del sujeto pasivo, tal y como veremos.

2.2. REGLA ESPECIAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS ENTREGAS DE BIENES QUE SEAN OBJETO DE TRANSPORTE

Los apartados siguientes del artículo 68 de la LIVA recogen las reglas especiales de localización de entregas. La primera de ellas, recogida en el apartado dos.1.º del ar-

título, se refiere a la entrega de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición, señalando que se localizarán en el TAI:

«Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.»

Este precepto es transposición del artículo 32 de la Directiva Refundida, que, por otra parte, es mucho más clara en cuanto a aquellos casos en los que debemos entender que existe transporte vinculado a la puesta a disposición:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente.»

Como vemos, esta regla va a tener un espectro mucho más amplio que la regla general, ya que resultará más habitual que las entregas vayan asociadas a un traslado de las mercancías puestas a disposición. Realmente, en cualquier caso, resulta indiferente, ya que el lugar de localización es idéntico al previsto con la regla general.

Se excluye de la aplicación de esta regla el denominado régimen de las ventas a distancia, al que nos referiremos posteriormente.

Mucho más relevante va a resultar esta regla en aquellos casos en los que las mercancías adquiridas vayan a ser objeto de un transporte, cuyo destino sea otro Estado miembro o un tercer Estado. En el primer caso, si el adquirente es un empresario identificado en otro Estado miembro, la entrega de bienes se encontrará exenta por aplicación del artículo 25 de la LIVA, como EIB. En el segundo caso, si el transporte se realiza por el transmitente y la puesta a disposición se produce una vez traspasada la frontera, o aun si el transporte fuera de la frontera se realiza tras la puesta a disposición de las mercancías por el adquirente, siendo este un no establecido, la entrega se encontrará exenta por aplicación del artículo 21, apartados 1.º y 2.º, respectivamente, como exportación de mercancías.

Ahora bien, lo que nunca debemos olvidar es, precisamente, que las entregas intracomunitarias y que las exportaciones son entregas interiores, sujetas al impuesto pero exentas. La relevancia especial de este hecho radica en que si no se cumplen con todos los requisitos a los que se condicionan estas exenciones, las operaciones deben tributar como lo que siempre han sido, como entregas localizadas en el TAI.

EJEMPLO 4

Una empresa española ha transmitido una máquina a una empresa rusa, que se hace cargo de la misma en la sede de la vendedora (cláusula *ex works*), de donde será transportada directamente a la aduana para su remisión a la sede de la adquirente sita en Moscú. ¿Dónde se localiza esta operación?

Solución:

La operación descrita es una entrega de bienes con transporte, pues aunque el transporte lo realice por su cuenta y riesgo la empresa adquirente, resulta conocido para la vendedora. Se localiza en el TAI, por ser el lugar donde se inicia el transporte.

Esta operación, de cumplir con lo previsto, estará exenta como exportación indirecta del artículo 21.2 de la LIVA.

Entiende Longás Lafuente (*Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*, CEF) que la entrega con transporte se produce únicamente en aquellos casos en los que el transporte se realice después de la puesta a disposición del adquirente, mientras que en los casos en los que el transporte tenga por objeto la puesta a disposición de los bienes al adquirente en un lugar distinto al que se ubiquen se producirá una entrega en ese lugar de puesta a disposición. No compartimos, o cuanto menos, creemos que se debe matizar esta idea. Siempre que el transporte se produzca con ocasión de una entrega, se produzca la puesta a disposición del adquirente en el lugar de inicio del transporte, en un punto medio del recorrido, o en el lugar de destino, entendemos aplicable esta regla. Si no fuera así, carecería de sentido la previsión del artículo 21.1.º de la LIVA, que considera como exportación exenta aquella en la que la puesta a disposición se produce con posterioridad a la salida de las mercancías: se encontrarán exentas las «entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este». El propio artículo 25 de la LIVA prevé que la exención para las entregas intracomunitarias se aplique a las «entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores». Por otra parte, el propio tenor de la Directiva Refundida apoya esta consideración, ya que prevé que el transporte se realice «por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero». La consideración del mencionado Longás Lafuente excluye precisamente de esta regla de localización que sea el proveedor el que realice el transporte antes de la puesta a dis-

posición, cuestión que, a nuestro juicio, no excluyen estas normas, aunque, eso sí, debe ligarse el transporte a la puesta a disposición de las mercancías; es decir, que el transporte debe encontrarse ligado a una entrega.

La misma opinión que manifestamos parece corroborar el TJUE en su Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-409/04, Teleos, al aceptar que una entrega *ex works* (es decir, en los locales de la empresa transmitente) pueda beneficiarse de la exención por una entrega intracomunitaria, siendo la condición que se establece «la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros».

Resta, por último, destacar que en determinadas ocasiones se producen dos entregas ligadas a un solo transporte. En estos casos, las consecuencias derivadas del transporte (fundamentalmente, la posible exención en entregas intracomunitarias) únicamente pueden considerarse ligadas a una de las dos entregas, que será aquella con ocasión de la cual se haya producido el transporte. Así lo ha establecido el TJUE en Sentencia de 6 de abril de 2006, Asunto C 245/04, EMAG. No obstante, cuando se ha solicitado al TJUE que concrete a cuál de las entregas se le puede aplicar la exención, no da una respuesta única, señalando que ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria (Sentencia de 16 de diciembre de 2010, Asunto C-430/09, Euro Tyre Holding BV).

2.3. REGLA ESPECIAL DE ENTREGAS DE BIENES REALIZADAS POR EL IMPORTADOR (VENTAS EN CADENA)

El párrafo 2.º del artículo 68.Dos.1.º de la LIVA señala una regla especial de localización para determinadas ventas a las que se suele denominar como «ventas en camino o en cadena». Establece este precepto que «cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto». Este precepto es transposición del párrafo 2.º del artículo 62 de la Directiva Refundida.

Se trata, tal y como reza el precepto, de entregas de bienes que están siendo transportados desde un territorio tercero al TAI, y aun antes de su llegada, son puestos a disposición de adquirentes sucesivos.

Para entender cómo se producen estas ventas debemos recordar que el artículo 8 de la LIVA contempla como entregas de bienes las realizadas a través de los títulos repre-

sentativos de las mercancías. Estos títulos representativos constituyen, en ocasiones, títulos de tradición, cuyo endoso se equipara a la transmisión de las mercancías. Entre los títulos de tradición se encuentran el conocimiento de embarque y el conocimiento de embarque aéreo, títulos representativos de las mercancías que han sido cargadas en un buque o una aeronave para ser objeto de transporte. El endoso de estos títulos equivale a la transmisión de las mercancías.

Para que tales operaciones se entiendan localizadas en el TAI es condición necesaria que el transmitente de las mercancías sea el importador, o adquirentes que hayan recibido el título de este. Para determinar quién tiene la condición de importador debemos acudir al artículo 86 de la LIVA que los define en los siguientes términos: «Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes».

EJEMPLO 5

Una empresa valenciana, A, SA, ha adquirido un barco de bananas, que se encuentra en el puerto de Pernambuco (Brasil). Una vez remitidas las mercancías hacia España, las transmite a una conocida cadena de supermercados, mediante la entrega del conocimiento de embarque, aunque asumiendo las gestiones pendientes. Una vez arribadas las mercancías, la empresa valenciana las despacha de importación. ¿Qué operaciones se han realizado a efectos del IVA?

Solución:

La empresa valenciana A, SA, ha realizado, indudablemente, una importación de bienes. También se ha realizado una entrega de bienes, localizada en el TAI, al ser la entrega de mercancías «en camino» efectuada por quien resultó importador.

A nuestro juicio pueden darse dos situaciones en relación con estas ventas realizadas mediante la tradición de los títulos representativos: que los bienes se despachen de importación a nombre de los destinatarios iniciales de las mercancías, incluyendo como componente del valor en aduana, como precio pagado o por pagar, el satisfecho por este destinatario inicial a su proveedor en el tercer Estado, procederá en este caso considerar que las entregas realizadas mediante el endoso de los títulos representativos

de las mercancías se han realizado en el TAI; o bien que las mercancías se despachen a nombre de los adquirentes sucesivos de las mercancías, aunque en ese caso el documento que servirá como precio pagado o por pagar deberá ser el correspondiente a la factura girada por el destinatario inicial al adquirente sucesivo que tiene la condición de importador. La DGT en Consulta V1375/2006, de 5 de julio, ha considerado que es una venta realizada fuera del TAI la realizada por una empresa española en favor de otra empresa española de mercancías en camino, que son despachadas a nombre de la adquirente como importador y utilizando como declaración de valor la factura girada por la empresa española transmitente; lo que confirma plenamente este criterio. Nos encontraremos siempre en el primer caso cuando la mercancía se despache a nombre del consignatario que actúa en nombre propio, y los sucesivos adquirentes retiren las mercancías de este justificando su derecho mediante la cadena de endosos que conste en el conocimiento.

Económicamente ambas situaciones son equivalentes. En una situación en la que la empresa A, establecida en el TAI, ha adquirido una mercancía en China por 10.000 euros. Embarcada la mercancía con destino al puerto de Valencia, se vende por la empresa A a la empresa B por 13.000 euros.

En la primera de las situaciones que describíamos, a la llegada de las mercancías se despachará a nombre de la empresa A, que satisfará el IVA a la importación por importe de 1.800 euros (para mayor claridad expositiva, obviamos los derechos de aduana que puedan devengarse, y que se incluirían en la base imponible de la importación). La empresa A habrá realizado una entrega en el TAI a la empresa B, con un IVA repercutido de 2.340 euros, y deducirá en su modelo 303 el IVA soportado en la importación de 1.800 euros, luego ingresará por IVA 540 euros más. El total ingresado, evidentemente, es de 2.340 euros, y la empresa B tiene un IVA soportado, en su caso deducible, de 2.340 euros.

En el segundo caso la empresa A considera la entrega realizada fuera del TAI. La empresa B despachará la mercancía como importador, siendo su base imponible de 13.000 euros, luego ingresará a la aduana 2.340 euros, que serán IVA soportado, en su caso, deducible.

2.4. REGLA ESPECIAL PARA LA ENTREGA DE BIENES CON INSTALACIÓN Y MONTAJE

Recoge esta regla el número 2.º del apartado dos del artículo 68 de la LIVA, que se pronuncia en los siguientes términos:

«Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.»

Traslada a nuestro ordenamiento este precepto la previsión del artículo 36 de la Directiva Refundida, que señala:

«En el caso de que los bienes expedidos o transportados por el proveedor, el adquirente o un tercero hayan de ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, el lugar de la entrega será el de la instalación o el montaje.

En el caso de que la instalación o el montaje se llevara a cabo en un Estado miembro que no sea el del proveedor, el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la instalación o el montaje adoptará las medidas necesarias para evitar una doble imposición en ese Estado miembro.»

Hasta el 1 de enero de 2015 añadía un requisito relativo al coste de la instalación que exigía para la aplicación de la regla especial: que este alcanzara un importe mínimo del 15% de la base imponible.

La regla de localización descrita supone una excepción a la regla general de localización de las entregas con transporte; pero aun va más allá esta excepción de dicha regla. La realización de operaciones con instalación y montaje exceptúan también del régimen de adquisiciones intracomunitarias, ya que no se considera que se produzca una operación asimilada a la entrega intracomunitaria (*transfert*), cuando las mercancías son expedidas a otro Estado miembro, reteniendo el poder de disposición el empresario instalador hasta que se ultime la instalación (art. 9.3 a) LIVA); ni constituye una adquisición intracomunitaria, cuando el proveedor no retiene el poder de disposición pero las mercancías van a ser objeto de instalación y montaje (art. 13 c) LIVA). Incluso en el caso de importaciones, la aplicación de esta regla de localización tiene consecuencias, ya que se declaran exentas en el IVA a la importación las importaciones de bienes que vayan a ser objeto de instalación y montaje, aplicando esta regla especial de localización (art. 66 LIVA).

Las condiciones que requiere este precepto para su aplicación son dos: la existencia de instalación y montaje por el proveedor y la inmovilización.

Los bienes a los que se aplica esta regla deben ser objeto de instalación y montaje, debiendo encargarse de la instalación y montaje el proveedor de los mismos. A nuestro

juicio, no resulta necesario que lo realice materialmente con sus propios medios, sino que puede contratar, por cuenta propia, la realización de los trabajos de instalación y montaje con terceros. Quedan excluidos de la aplicación de esta regla aquellos supuestos en los que los bienes sean puestos a disposición del adquirente y este se encargue, por su cuenta, de la instalación y montaje, y aun aquellos en los que la instalación no sea previa o simultánea a la transmisión del poder de disposición.

Quizá el elemento más destacable para la aplicación de esta regla sería qué se debe entender por trabajos de instalación y montaje. No nos ofrecen un concepto ni la Directiva Refundida ni la LIVA. El único rasgo que se requiere normativamente para aplicar esta regla es que como consecuencia de los trabajos realizados se haya producido una inmovilización de los bienes entregados. La inmovilización no debe significar, a nuestro juicio, una imposibilidad total y absoluta de recuperar los elementos instalados, sino simplemente una instalación que, para mantener el bien en las condiciones de funcionamiento previstas, debe permanecer en el lugar donde se ha colocado. Un ejemplo sencillo de ello es un aparato de aire acondicionado instalado, que es susceptible de ser retirado y colocado en otra ubicación, pero que una vez instalado funciona de forma continuada permaneciendo inmovilizado.

Sin embargo, ha diferenciado la DGT este concepto de instalación y montaje de un concepto de «perfeccionamiento», en el que los bienes no son instalados y montados, sino completados mediante la adición de nuevos elementos en lo que constituye un verdadero proceso de fabricación de productos terminados a partir de productos intermedios recibidos, no aplicándose en estos casos la regla de localización que estudiamos (Consulta DGT 532/88, de 24 de noviembre de 1988).

EJEMPLO 6

Una empresa española ha adquirido de otra empresa española una máquina que instalará en su línea de montaje. Para su instalación la compradora ha contratado a una empresa especializada. ¿Qué regla de localización se aplicará a esta entrega?

Solución:

A la operación descrita no le es aplicable la regla especial que ahora estudiamos, ya que, aunque se produce la inmovilización, no se encarga, directa o indirectamente, la transmitente. En consecuencia, aplicaremos la regla de entregas con transporte.

2.5. REGLA ESPECIAL PARA LA ENTREGA DE BIENES INMUEBLES

El artículo 68.Dos.3.º de la LIVA contempla como regla especial de localización para la entrega de inmuebles el lugar donde radiquen. Esta regla no encuentra una previsión similar en la Directiva Refundida.

No obstante, los inmuebles tienen la «sana costumbre» de permanecer en el mismo lugar donde se encuentran, es por ello que no son objeto de transporte con ocasión de su puesta a disposición. Por lo tanto, esta regla no es sino una concreción, innecesaria a nuestro juicio, de la regla general de localización de las entregas.

EJEMPLO 7

Una empresa alemana transmite una nave de su propiedad, sita en Siete Aguas (Valencia), a una empresa francesa. ¿Dónde se localizará tal entrega?

Solución:

La entrega de un inmueble se localiza allí donde este se ubica, es decir, en el TAI, aunque los intervinientes sean empresas no establecidas (aunque nada dice este supuesto sobre el establecimiento, será realmente poco frecuente que la empresa propietaria del inmueble no se haya considerado establecida a los efectos del IVA, según los términos recogidos en el art. 69.Tres LIVA).

El artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución ha concretado el concepto de bienes inmuebles, incluyendo en el mismo los siguientes bienes:

- a) Un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión.
- b) Cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda dismantelarse o trasladarse con facilidad.
- c) Cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores.

d) Cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.»

2.6. REGLA ESPECIAL PARA LA ENTREGA DE BIENES A BORDO DE MEDIOS DE TRANSPORTE QUE REALIZAN VIAJES INTRACOMUNITARIOS

Establece el artículo 68.Dos.4.º de la LIVA que se entenderán realizadas en el TAI «las entregas de bienes a los pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad». Este precepto es transposición al ordenamiento interno del artículo 37 de la Directiva Refundida.

Este precepto localiza las entregas realizadas a los viajeros en el curso de un transporte intracomunitario, que se define en el propio precepto como aquel que se desarrolla entre dos puntos situados en el TAI de dos Estados miembros.

Requiere esta regla que los puntos de salida y llegada se encuentren en el TAI de Estados miembros distintos. No es aplicable cuando el lugar de salida y llegada se localizan en el TAI del mismo Estado miembro.

Se excluye esta regla de aplicación cuando se realizan escalas en territorios terceros. Por escala debemos entender todo lugar de parada donde se embarcan o desembarcan pasajeros que ponen fin a su viaje, tal y como declaró la Sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2005, Asunto C-58/04; pronunciamiento ahora recogido en el artículo 35 del Reglamento de Ejecución. Por el contrario, la regla resulta aplicable cuando las escalas se realizan dentro de los TAI de los Estados miembros, sin escalas intermedias en territorios terceros, localizándose en ese caso todas las entregas en el lugar de inicio del transporte dentro de la Comunidad. No obstante, cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

Cabe, también, añadir que no se precisa que la totalidad del transporte discorra por el TAI de los Estados miembros. El transporte puede tener su origen o su destino final fuera del TAI de los Estados miembros, pero si existe una parte del transporte realizada entre dos escalas en el TAI de diferentes Estados miembros, a las entregas realizadas en dicha parte del recorrido les será aplicable esta regla de localización.

EJEMPLO 8

Un transporte de viajeros por barco se inicia en Canarias, realiza una escala en Málaga, otra escala en Sicilia y finaliza en Corfú. ¿Dónde se localizarán las entregas de bienes realizadas en esta singladura?

Solución:

Aunque el transporte se inicia fuera del TAI de todos los Estados miembros (Canarias, que no forma parte del TAI) realiza una escala en Málaga, que es el primer lugar dentro del TAI donde recala. Luego prosigue su singladura entre el TAI de otros Estados miembros (Italia y Grecia). Todas las entregas de bienes realizadas desde Málaga y hasta el final del viaje se localizarán en el TAI.

EJEMPLO 9

Un transporte de viajeros se inicia en Valencia. Las siguientes escalas son Túnez, Tarento y Dubrovnik y Venecia, donde finaliza el viaje. ¿Dónde se localizarán las entregas de bienes realizadas en esta singladura?

Solución:

En este caso, no se aplica la regla de localización que estamos analizando, ya que a cada escala en el TAI de un Estado miembro le sigue una escala en territorio tercero. Por lo tanto, resultará aplicable la regla general y las entregas que se realicen fuera del TAI de cada uno de los Estados miembros (España e Italia, con su mar territorial) no estarán sujetas al IVA. Su entrada posterior en el TAI constituirá una importación.

Esta regla de localización supone una simplificación importante en materia de IVA internacional. El traslado de los bienes para realizar entregas en Estados miembros distintos de aquel donde se hayan se considera un autoconsumo intracomunitario de bienes (*transfert*), previsto en el artículo 9.3 de la LIVA. No obstante, cuando la remisión entre Estados se realiza para efectuar las entregas localizadas por la regla que ahora estudiamos, se excluye de la remisión de su consideración como *transfert*.

Tiene esta regla un paralelismo con la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.5.º de la LIVA, introducida en 2010 en la transposición de la Directiva 2008/8/CE, para los servicios de *catering* y restaurante prestados a viajeros en un transporte de personas intracomunitario, que se localizan en el lugar de inicio del transporte. No obstante, aunque existe igual razón para excluir del *transfert* a los bienes que se van a emplear en estas prestaciones de servicios, el artículo 9.3 de la LIVA no contempla una exclusión expresa. Puede entenderse que se puede acoger este supuesto a la letra f) de dicho precepto, que excluye del *transfert* a los bienes remitidos para ser objeto de una prestación de servicios, pero si atendemos al tenor literal de este precepto comprobaremos que parece previsto para los supuestos en los que los bienes utilizados en la prestación no se consuman, lo que evidentemente no debe ocurrir con las viandas en los servicios de *catering* y restaurante: «La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España».

2.7. REGLA ESPECIAL PARA EL RÉGIMEN DE VENTAS A DISTANCIA

El artículo 68, en sus apartados tres y cuatro, de la LIVA regula el conocido como régimen de ventas a distancia (decimos conocido como, pues esta denominación no se encuentra ni en la Directiva Refundida ni en la LIVA, aunque ha sido usada por la DGT para referirse al mismo, por ejemplo, en Consulta de 15 de enero de 1986). Sin perjuicio del estudio más profundo que realizamos del mismo como régimen especial del comercio intracomunitario, podemos destacar como elemento característico de este la existencia de sendas reglas especiales de localización de determinadas operaciones: cuando no se superen los umbrales determinados por los Estados miembros de destino, las ventas se localizarán en el Estado de origen o en el de llegada de las mercancías, a elección del empresario vendedor; cuando se superen dicho umbrales, se tributará necesariamente en el Estado miembro de destino.

Son ventas a distancia las entregas de bienes, efectuadas por empresarios o profesionales para personas que no tengan la condición de sujeto pasivo o personas en régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias, de bienes distintos de los medios de transporte nuevos, los bienes que sean objeto de instalación y montaje en destino, los bienes que hayan tributado con arreglo al REBU y bienes objeto de IIEE, que son objeto de expedición desde un Estado miembro y tienen por destino un Estado miembro distinto del de origen de los bienes, sin que en ningún caso den lugar al traslado del empresario vendedor ni supongan la existencia de un establecimiento permanente del mismo en el territorio de llegada de las mercancías.

Las reglas de localización permiten, en la medida que no se superen los umbrales de venta fijados por el Estado de destino (generalmente de 100.000 euros –o su contravalor en moneda nacional– y por excepción de 35.000 euros) que el empresario vendedor opte por sujetar las operaciones bien en origen bien en destino. Si no manifiesta opción alguna, las operaciones tributarán en origen. Cuando se supere el umbral de ventas fijado por el Estado miembro de destino, las ventas a distancia tributarán en el Estado de llegada de las mercancías.

EJEMPLO 10

Una empresa alemana vende plantones a través de una página web, que se remiten directamente a sus clientes por correo. En el año en curso, primero de la actividad, las ventas efectuadas realizadas a clientes españoles, todos ellos particulares, han alcanzado un importe de 9.000 euros. La empresa alemana no ha optado por tributar en destino. ¿Qué regla de localización se aplicará a esta entrega?

Solución:

Se trata de entregas de bienes que pueden acogerse a la regla especial de ventas a distancia, ya que los clientes son particulares, la relación con clientes se realiza por medio de la página web y las mercancías son remitidas sin que den lugar a un desplazamiento del empresario. Al no haber optado por la tributación en destino ni superado el umbral establecido por el país de destino (España), las entregas tributarán en Alemania.

Estas reglas serán objeto de actualización con ocasión de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455, que debe entrar en vigor el 1 de enero de 2021, y a la que nos referiremos con mayor detalle en el apartado correspondiente de su estudio como régimen especial del comercio intracomunitario.

2.8. REGLA ESPECIAL PARA LAS ENTREGAS DE PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS ESPECIALES

El artículo 68.Cinco de la LIVA establece la siguiente regla de localización:

«Las entregas de bienes que sean objeto de IIEE, efectuadas en las condiciones descritas en el apartado tres, números 1.º y 2.º, se entenderán, en todo caso, realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio.»

El apartado 68.Tres de la LIVA, al que se remite el precepto anterior, es la regla de localización para las ventas a distancia, estableciendo los números 1 y 2 las siguientes reglas:

- Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.
- Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas AIB no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

Del análisis de estos preceptos debemos concluir que las entregas de los bienes objeto de IIEE, entregados por un empresario, sin desplazamiento físico del mismo, para adquirentes que no sean empresarios o profesionales (con excepción de los acogidos al régimen especial de PERES en las AIB) se localizarán siempre en destino.

Contiene, por tanto, una diferencia fundamental con el régimen de ventas a distancia y es que no existe umbral cuya superación impone la tributación en destino, que en este caso es obligatoria.

Consecuentemente con lo anterior, el importe de las entregas de los bienes objeto de IIEE no se computará a los efectos de determinar la superación de los umbrales por el empresario transmitente en el régimen especial de ventas a distancia; ni para el adquirente para determinar la superación de los umbrales en el régimen especial de PERES.

EJEMPLO 11

Una empresa alemana vende cerveza a través de una página web, que se remiten directamente a sus clientes por correo. En el año en curso, primero de la actividad, las ventas efectuadas realizadas a clientes españoles, todos ellos particulares, han alcanzado un importe de 9.000 euros. La empresa alemana no ha optado por tributar en destino. ¿Qué regla de localización se aplicará a esta entrega?

.../...

.../...

Solución:

En este caso no se aplica la regla de ventas a distancia, sino la de venta de bienes objeto de IIEE, por tratarse de bienes de esta naturaleza. En este supuesto, aunque los clientes son particulares, la relación con clientes se realiza por medio de la página web, las mercancías son remitidas sin que den lugar a un desplazamiento del empresario y no se ha optado por la tributación en destino ni superado el umbral establecido por el país de destino (España), las entregas tributarán en España en todo caso.

2.9. REGLA ESPECIAL PARA LAS ENTREGAS DE GAS Y ELECTRICIDAD

A los efectos de la aplicación del IVA, el gas, el calor, el frío, la electricidad y demás modalidades de energía se consideran como bienes muebles corporales (art. 8.1 LIVA). Ello debiera suponer que los intercambios internacionales de estas mercancías siguieran las reglas generales contempladas para todos los intercambios de mercancías, es decir, que tributaran sus llegadas como importaciones o adquisiciones intracomunitarias y que sus expediciones se consideraran como exportaciones o entregas intracomunitarias, en ambos casos dependiendo que las operaciones se realicen con territorios terceros o con el TAI de otros Estados miembros, respectivamente.

No obstante, se comprobó, como consecuencia de la liberalización y apertura de los mercados nacionales de energía a operadores de otros Estados, que no se podía controlar físicamente la entrada y salida de energía a través de las redes de distribución, por lo que resultaba imposible aplicar, con un mínimo de fiabilidad, el régimen general de los intercambios de mercancías que hemos mencionado.

En su lugar, se optó por aplicar unas reglas de localización a las entregas de electricidad y gas a través de la red de distribución, de cualquier red conectada a dicha red, o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, contemplada en nuestra normativa en el apartado siete del artículo 68 de la LIVA. Esta norma es transposición de lo dispuesto en los artículos 38 y 39 de la Directiva Refundida.

Las reglas de localización son dos:

- **Entregas efectuadas a un empresario o profesional revendedor.** Cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento

permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquel cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

- **Restantes entregas.** Se localizarán en el lugar en que su adquirente efectúe el uso o consumo efectivos. Considera la LIVA, concretando este principio contenido en la Directiva Refundida, que el uso o consumo se produce en el lugar donde se encuentre el contador en el que se efectúe la medición del consumo.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el lugar donde el adquirente tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

Junto con esta regla de localización, se establece un supuesto especial de inversión del sujeto pasivo para los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad que se entiendan realizadas en el TAI conforme a lo dispuesto en esta regla, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el TAI y le hayan comunicado su NIF-IVA.

EJEMPLO 12

Una empresa francesa y sin establecimiento permanente entrega electricidad a una compañía española que redistribuye esta en el territorio nacional. ¿Qué regla de localización se aplicará a esta entrega?

Solución:

Se trata de una entrega de electricidad efectuada a favor de un revendedor establecido en el TAI, por lo que tal entrega se localizará en el TAI. También se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, por la que será sujeto pasivo la compañía española.

3. LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

3.1. LOS CONCEPTOS DE SEDE DE LA ACTIVIDAD Y DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La regla de localización de los servicios regula los conceptos de sede de la actividad y de establecimiento permanente. Estos conceptos resultan fundamentales para la localización de los servicios, mas no solo para la aplicación de esta regla van a resultar importantes, también resultan esenciales, por ejemplo, cuando se trata de determinar quién tiene la condición de sujeto pasivo en las operaciones realizadas, ya que las entregas realizadas por empresarios no establecidos para empresarios establecidos van a dar lugar a la denominada inversión del sujeto pasivo, en cuya virtud se considera sujeto pasivo al empresario que recibe las entregas o los servicios. Por ello, vamos a analizar los rasgos distintivos de estos conceptos.

3.1.1. Sede de la actividad

Se define por el artículo 69.2 de la LIVA la sede de la actividad económica como el lugar donde el interesado centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios.

Constituye este un concepto comunitario, pues su definición no puede depender de la definición que de la sede de la actividad den las legislaciones de los Estados miembros. No obstante, la Directiva Refundida no desarrolla un concepto propio de la sede de actividad. El Reglamento de Ejecución completa esta laguna en su artículo 10, disponiendo que la sede de actividad económica de un empresario será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa. Añade el mencionado reglamento dos precisiones. La primera es que con el fin de determinar la sede de la actividad se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección; y, si existiera discrepancia entre los mencionados lugares, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa. La segunda, más que matización, es corolario de lo expuesto, señalando que una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo.

Este criterio, recogido en el Reglamento de Ejecución, ya había sido formulado por el TJUE en Sentencia de 28 de julio de 2007, Asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, donde

concluía que la sede de actividad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de una empresa y donde se desarrollan las funciones de administración central de esta.

Llama la atención, comparando ambos criterios, la mayor extensión y detalle de la norma comunitaria sobre la nacional. No obstante, al ser un reglamento y no una directiva la norma donde se establece este detalle, puede invocarse directamente su contenido sin necesidad de transposición alguna.

Por otra parte, los criterios que se proponen para la identificación de la sede de la actividad no acaban de ser extraños en nuestra normativa interna. Así, resulta este criterio prácticamente idéntico a aquel que propone el artículo 48.2 de la LGT para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas (aunque falta la norma de cierre que contempla nuestra legislación nacional a través del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado):

«Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.»

EJEMPLO 13

Una empresa constituida con arreglo a la legislación neerlandesa y domiciliada fiscalmente en Ámsterdam presta servicios de intermediación en arrendamientos en el TAI a través de una página web alojada en los Países Bajos. No obstante, los administradores de la entidad son residentes en España (TAI), los trabajadores de la entidad residen en España y la gestión del negocio, en todo lo distinto a la gestión de la página web, se realiza en España. ¿Dónde se localizará la sede de esta entidad?

Solución:

Se trata de una entidad cuya dirección efectiva se encuentra en el TAI español, por lo que debe considerarse que la sede de la misma se encuentra en España.

La LIVA establece, además, una precisión didáctica. Generalmente se habla de sede de la actividad cuando contamos un único lugar de actividad; en otro caso, la sede deja de ser un concepto principal para constituir uno más de los posibles establecimientos permanentes. Así, la LIVA incluye en su enumeración de establecimientos permanentes la sede de actividad, como el primero de los establecimientos permanentes.

La regla general de localización de los servicios prevé que, en defecto de sede, se utilice como lugar para la localización de los servicios de los empresarios el de su domicilio o residencia habitual. Ni la Directiva Refundida ni la LIVA regulan a qué criterios debemos atender para fijar el domicilio. El Reglamento de Ejecución concreta ambos lugares, estableciendo que «por "domicilio" de una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad» (art. 12) y que «por "residencia habitual" de una persona física [...] se entenderá aquel lugar en que dicha persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Cuando existan vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual estará determinado por vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive» (art. 13).

Resulta destacable que, a pesar de que la directiva no lo haga, el Reglamento de Ejecución limita la referencia al domicilio y a la residencia habitual para las personas físicas. Nos parece obvia esta cuestión, pues las personas jurídicas, por su naturaleza, no pueden establecer el tipo de lazos que contempla esta norma con el territorio, debiendo regirse por las normas relativas a la sede que antes examinábamos.

Otra vez la referencia del Reglamento de Ejecución nos resulta familiar. En nuestro ordenamiento interno, el artículo 9 de la LIRPF regula la residencia de las personas físicas con unos criterios similares en su formulación: el de permanencia, que podemos identificar con el domicilio, y el del centro de intereses económicos, que podemos unir con el concepto que el reglamento ofrece de la residencia.

EJEMPLO 14

Don José es un director de fotografía que presta sus servicios en diferentes producciones cinematográficas. No cuenta con medios de producción propios, ya que se limita a prestar sus servicios en las producciones para las que es contratado. Tiene su domicilio en la localidad alicantina de Jávea, donde residen también su mujer y sus hijos. ¿Dónde tendrá su sede de actividad?

.../...

.../...

Solución:

Al tratarse de un profesional sin un lugar de negocios fijo, la sede de su actividad se ubicará en su domicilio. En este caso, el domicilio coincide además con el lugar de residencia, al existir vínculos familiares que demuestran la realidad del domicilio.

El artículo 13 bis del Reglamento de Ejecución también concreta el lugar de establecimiento para las personas jurídicas que no tenga la condición de sujeto pasivo, que será:

- El lugar en que se realicen las funciones de su administración central, o
- El lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

3.1.2. El concepto de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente tampoco se encuentra desarrollado por la Directiva Refundida. El artículo 11 del Reglamento de Ejecución define el establecimiento permanente como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos.

Curiosamente, distingue el Reglamento de Ejecución la identificación del establecimiento permanente en aquellos supuestos en los que las prestaciones se localicen en la sede del empresario destinatario, en los que la estructura será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre.

Esta matización resulta de capital importancia para las empresas con múltiples establecimientos en diversos Estados miembros. Con esta norma sienta el legislador comunitario (una vez más, debemos recordar que aunque la LIVA no contenga esta precisión, al tratarse de un reglamento resulta directamente aplicable) que la sede del prestador o del destinatario no es de «libre elección» entre los distintos establecimien-

tos con los que cuente, sino que la localización debe seguir aquellos lugares donde se hayan generado o donde se hayan consumido, respectivamente, los servicios prestados y recibidos.

EJEMPLO 15

Una entidad francesa que realiza estudios dispone de una oficina en el TAI desde la que decide las necesidades y contrata con empresas establecidas en el TAI que le realizan labor de captación de datos necesarios. Ha recibido también varias peticiones de informes de empresas establecidas en el TAI, que no puede realizar y, por tanto, ha comunicado a su sede central en Francia, que los ha realizado y remitido a la sucursal para su entrega. ¿Quién será prestador y destinatario de tales servicios?

Solución:

A nuestro juicio, la sucursal del TAI cuenta con una estructura suficiente para la adquisición de servicios, constituyendo, por tanto, un establecimiento permanente que recibe tales servicios, que se localizarán en la sede del destinatario, esto es, en el TAI. Por el contrario, no cuenta con la estructura de medios suficientes para la prestación de los servicios, que se deben entender prestados por la sede central, aunque se localizarán en el TAI, al ser el destinatario un empresario establecido.

Refuerza aún más esta consideración el legislador comunitario al disponer en el apartado 3 del mismo artículo 11 que «el hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente».

El TJUE ha tenido ocasión de estudiar estas dos relevantes cuestiones, llegando a las mismas conclusiones que incorpora al derecho positivo el Reglamento de Ejecución. Así, en la Sentencia de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95, DFDS D/A, señala el tribunal que cuando una empresa disponga de varios establecimientos permanentes, la localización del servicio debe realizarse en aquel lugar desde el que se ha producido la comercialización del servicio (rompe aquí el TJUE con otros precedentes anteriores, en los que se optaba por una *vis atractiva* de la sede central frente a filiales comercializadoras; cuestión, por otra parte, ahora superada al encontrarse el criterio en el propio Reglamento de Ejecución).

También, ha entendido el tribunal que en aquellos casos en los que el establecimiento fuera una ficción, como en el caso de sociedades «fantasma» o «pantalla», no puede considerarse que exista el mismo. Así lo ha establecido en Sentencia de 28 de julio de 2007, Asunto C-73/06, Planzer Luxembourg. El Reglamento de Ejecución parece seguir la misma dirección no solo al requerir una organización mínima para prestar o recibir servicios, sino al añadir que la mera obtención de un NIF-IVA no basta para entender que existe un establecimiento permanente.

El TJUE también ha destacado que la existencia de un establecimiento permanente debe diferenciar la prestación de servicios y la recepción de servicios, tal y como señala el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, antes mencionado. Así lo destaca en Sentencia de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12, Welmory, en la que afirma que «debe considerarse que un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, dispone de un "establecimiento permanente" en el otro Estado miembro, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente».

El artículo 69.3 de la LIVA destaca que tendrá la consideración de establecimiento permanente «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas».

El criterio que nos sirve para diferenciar el establecimiento permanente de la sede de la actividad es que mientras que esta última es única en toda la actividad de un sujeto, los establecimientos permanentes son múltiples. Así, allí donde exista un único lugar para el desarrollo de la actividad, consideraremos que existe una sede de la actividad; mientras que en los que existan múltiples, cada uno de ellos constituirá un establecimiento permanente. Ratifica este criterio la propia enumeración de establecimientos que contiene este precepto, en la que el primero de ellos es la sede de dirección, criterio que como habíamos visto era el mismo que se elegía para fijar la sede de la actividad.

Dos son los rasgos esenciales que derivan de este concepto: la presencia del empresario, con un cierto grado de permanencia en el tiempo y en un lugar físico del territorio, y la finalidad empresarial del establecimiento, esto es, la voluntad de realizar operaciones del tráfico empresarial desde este lugar. En este punto, debemos tener presente que estas operaciones del tráfico pueden ser, tanto las entregas y prestaciones que constituyen el desarrollo de la actividad, como las adquisiciones de bienes y servicios con la finalidad, verificada por elementos objetivos, de destinarlas a las actividades, que el TJUE ha con-

siderado que confieren el carácter de empresario al que las realiza (en este sentido, Sentencia de 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrija).

Evidentemente, debemos recordar que, de acuerdo con lo que dispone el Reglamento de Ejecución, al que antes hemos hecho referencia, el establecimiento, para considerarse como tal, precisa estar dotado, como cualquier empresario, de un conjunto de medios materiales y humanos suficientes para desarrollar la actividad de la que se trate, sea de prestación de servicios y entregas de bienes o de adquisición de bienes o servicios. En este sentido se había pronunciado también el TJUE en Sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95, ARO Lease BV.

Cuando concurra en la prestación de servicios un empresario con diversos establecimientos permanentes, y sea aplicable la regla general de localización de los servicios, se considerará prestado el servicio en el territorio donde radique el establecimiento desde el que se realice la prestación de los mismos.

EJEMPLO 16

Una empresa con sede en el TAI de Alemania y un establecimiento permanente en el TAI presta un servicio a un particular establecido en el TAI en el que interviene exclusivamente la sede central. ¿Dónde se localizará el servicio?

Solución:

El servicio, al tener por destinatario a persona que no tiene la condición de empresario, se localizará en la sede del prestador, en este caso, en Alemania, ya que a pesar de tener un establecimiento permanente en el TAI, este no ha participado en la prestación del servicio, ejecutado directamente por la sede central.

Completa la LIVA su definición con una enumeración de posibles establecimientos permanentes, que aunque no es lista cerrada, por su amplitud, deja poco espacio a su desarrollo:

«a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.»

La primera cuestión que llama la atención en esta lista es la similitud de muchos de los términos que aquí se proponen, con los que recoge el Convenio OCDE en su artículo 5, relativo al mismo concepto de establecimiento permanente. Dado el mayor desarrollo que tiene el Convenio OCDE, con sus amplios comentarios, no resulta baladí plantearse si pueden traerse los criterios de este para interpretar estos conceptos en el IVA.

Como ya sabemos, el TJUE se ha mostrado «celoso» de las propias competencias comunitarias, desestimando la referencia a conceptos nacionales cuando se trata de definir conceptos comunitarios, entendiendo como tales los acuñados en un sentido propio por la normativa comunitaria. En este caso, el TJUE no solo ha constatado que el concepto de establecimiento permanente es un concepto comunitario y que, como tal, debe interpretarse sin referencia a otros ordenamientos, sino que además ha desestimado expresamente la posible aplicación de los conceptos resultantes del Convenio OCDE. Así, el tenor literal de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, Asunto C 210/04, FCE Bank, no puede ser más claro: «39. En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos». En este mismo sentido se ha manifestado, recibiendo el criterio del TJUE, la DGT en Consulta de 18 de abril de 2000, que analizando la existencia de un establecimiento permanente en el IRNR y el IVA señala que las normativas son independientes y autónomas en este punto.

Aún más parecida es la lista del artículo 13.1 a) de la Ley del IRNR, que determina cuándo existe un establecimiento permanente a los efectos del IRNR. Resulta evidente que si el TJUE no ha querido recibir un concepto similar al propio del IVA común a todos los Estados, menos aún puede invocarse este concepto puramente nacional. No obstante, también es verdad que el desarrollo de los distintos lugares que constituyen un

establecimiento permanente según la LIVA es una adaptación nacional de la previsión genérica de la Directiva Refundida. En ese sentido, es inevitable que la interpretación de los elementos nacionales de uno y otro tipo de establecimiento permanente funcionen como «vasos comunicantes».

Antes de entrar en el análisis detallado de los distintos elementos que contempla la lista del mencionado artículo 69.Tres.2.º de la LIVA, debemos destacar que los mismos no son sino una concreción del concepto general, por ello, la consideración de estos como establecimiento permanente lo es en la medida que ponen de manifiesto los requisitos que se exigen a un establecimiento permanente: permanencia en el tiempo y en el espacio y realización de actividades, con la estructura mínima que para ello resulte necesaria.

Por sedes de dirección debemos entender, tal y como hemos expuesto anteriormente, las sedes de la actividad, que se convierten en una modalidad del establecimiento permanente cuando concurren con otros lugares de actividad.

Sucursales son establecimientos secundarios de la actividad, donde se desarrolla todo o parte de la actividad de una empresa. Fábricas, talleres y tiendas no son sino denominaciones comunes para un tipo de sucursal, atendiendo al tipo de actividad que desarrolla la empresa. Todos ellos reúnen los requisitos necesarios para considerar que constituyen un establecimiento permanente: permanencia y actividad.

Plantean mayor problema los conceptos de oficinas e instalaciones, básicamente por lo poco expresivos que son estos términos. Así, Gómez Barredo y Gardeta González (*Manual del Impuesto sobre el valor añadido*, IEF 2008), consideran que una oficina pone de manifiesto el requisito de permanencia, pero no la realización de operaciones, por ser su actividad meramente preparatoria, en los términos previstos en el Convenio OCDE. No compartimos esta opinión plenamente. Así, podemos compartir con los autores que poco dice un término como oficina en cuanto a las actividades desarrolladas, y en ese sentido, de la existencia de una oficina no podemos derivar el cumplimiento del requisito de actividad. Pero discrepamos totalmente en cuanto a las actividades preparatorias, al menos, en cuanto a alguna de ellas. Son actividades preparatorias, según el Convenio OCDE, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; o el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa. Y estas actividades preparatorias a efectos del IVA constituyen un establecimiento permanente, pues la condición de establecimiento permanente no requiere realizar toda la actividad empresarial, sino exclusivamente la organización necesaria para

realizar entregas o prestaciones o para realizar adquisiciones o recibir prestaciones (y debemos recordar, además, que recibir prestaciones de servicios o adquirir bienes para su uso en la actividad empresarial confiere, aun sin realizar entregas o prestaciones, la condición de empresario).

EJEMPLO 17

Una empresa sueca dispone de una oficina en la provincia de Soria desde la que gestiona la adquisición de maderas en las subastas municipales que se realizan en esta provincia. La madera adquirida es remitida, sin actividad alguna en el TAI, a la fábrica de la empresa sita en el TAI de Suecia. ¿Existe un establecimiento permanente?

Solución:

Una oficina cuya actividad se limita a realizar adquisiciones en el TAI para remitir, sin operación adicional en el TAI, las mercancías adquiridas a otro Estado miembro es un establecimiento permanente, ya que realiza adquisiciones con finalidad empresarial y cuenta con la infraestructura necesaria para realizar tales adquisiciones, aunque tal infraestructura sea mínima.

Se refiere, por último, la letra a) del artículo 69.Tres.2.º de la LIVA a los agentes autorizados. Podemos definir al agente autorizado, aprovechando el concepto del mismo existente en la imposición directa, como una persona física o jurídica, presente en el TAI, que actúa en nombre de un no establecido con poderes que se ejerzan de forma habitual y que dichos poderes estén lógicamente relacionados con la actividad que el no establecido efectúa en el TAI. Dos notas son, en todo caso, las que caracterizan a esta figura: la dependencia del agente con respecto a su mandante y el ejercicio de forma continuada de los poderes para contratar.

La dependencia se manifiesta en la facultad de obligar al mandante como consecuencia de la representación que ejerce el agente, de manera que el agente debe encontrarse facultado para concluir contratos y que además tiene que tener la potestad para vincular a la empresa en el ejercicio de sus actividades empresariales en el TAI.

Se entiende, entre otros supuestos, que se goza de esta facultad cuando la empresa no participa en la negociación llevada a cabo por el agente, lo que supone que haya delegado, contractualmente o de hecho, la celebración de contratos. No se cumple esta con-

dición, sin embargo, si el agente tiene unas instrucciones detalladas o una supervisión de su actuación, que le impiden concluir contratos en forma distinta de la prevista por el mandante.

En todo caso, estas facultades asumidas deben ir referidas a la actividad propia de la empresa, y no a una operación concreta, desligada de su tráfico habitual (por ejemplo, cuando una empresa encarga la enajenación de almacén o edificio ya desocupado en el TAI).

No se exige, por el contrario, que el agente goce de una implantación previa en el TAI, que cuente con una estructura mínima para el desarrollo de su negocio o que actúe en exclusiva para la empresa de la que es agente.

El ejercicio continuado debe considerarse desde la exigencia de la existencia de un establecimiento permanente, solo si esta facultad se ejerce de una forma continuada, no siendo un mero ejercicio puntual del poder de representación, podemos considerar que goza de la estabilidad requerida para la existencia de un establecimiento permanente.

El TJUE ha analizado en Sentencia de 20 de febrero de 1997, Asunto C-260/95, DFDS D/A, la posibilidad de considerar la existencia de un agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente, concluyendo que, efectivamente, es así, siguiendo para ello unas consideraciones análogas a las que hasta aquí hemos realizado. Señala la mencionada sentencia lo siguiente:

«23. A este respecto, procede recordar, como subrayó el Abogado General en los puntos 32 a 34 de sus conclusiones, que la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. Pues bien, la otra solución posible a la hora de determinar el lugar de gravamen de las prestaciones de las agencias de viajes, es decir, el establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios, tiene precisamente por objeto tomar en consideración la posibilidad de que las agencias diversifiquen sus actividades en diferentes lugares del territorio de la Comunidad. La aplicación sistemática de la solución de la sede de la actividad económica podría provocar por lo demás distorsiones de la competencia, en la medida en que supondría un riesgo de animar a las empresas que desarrollan actividades en un Estado miembro a establecer su sede en el territorio de otro Estado miembro que haya optado por la posibilidad de continuar dejando exentas de IVA las prestaciones de que se trata, para eludir así el impuesto.

24. Dadas estas circunstancias, procede considerar que, cuando la prestación de servicios al viajero la suministra un organizador de circuitos turísti-

cos desde un establecimiento permanente que dicho organizador posee en un Estado miembro que no es el Estado en que ha establecido la sede de su actividad económica, dicha prestación de servicios al viajero se encuentra sujeta al impuesto en el Estado en que se halla dicho establecimiento permanente.

25. Para saber si, en circunstancias similares a las que caracterizan el asunto juzgado en el litigio principal, la agencia de viajes dispone efectivamente en el Estado miembro de que se trata de un establecimiento de este tipo, es importante comenzar por verificar si la sociedad que actúa para la agencia de viajes en dicho Estado goza de autonomía con respecto a esta última.

26. A este respecto, el hecho de que los locales de la filial inglesa, que tiene su propia personalidad jurídica, pertenezcan a esta última y no a DFDS, hecho que el VAT tribunal consideró significativo, no basta por sí mismo para acreditar que la primera es realmente independiente respecto a la segunda. Antes al contrario, de la información recogida en la resolución de remisión, y en particular del hecho de que DFDS posea la totalidad del capital social de su filial y de las diversas obligaciones contractuales impuestas a esta última por su empresa matriz, se deduce que la sociedad establecida en el Reino Unido actúa como un simple auxiliar de la empresa matriz.

27. En segundo lugar, procede determinar si, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 20 de la presente sentencia, el establecimiento de que se trata presenta la consistencia mínima requerida en cuanto a los medios humanos y técnicos necesarios.

28. A este respecto, se deduce de los datos mencionados en la resolución de remisión, principalmente de los relativos al número de empleados de la sociedad establecida en el Reino Unido y a las condiciones materiales en las que esta última presta servicios a los viajeros, que dicha sociedad presenta efectivamente las características de un establecimiento permanente en el sentido de las disposiciones antes citadas.

29. Procede responder por tanto que el apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un organizador de circuitos turísticos cuya sede se halla en un Estado miembro suministra a los viajeros prestaciones de servicios a través de una sociedad que actúa como agente suyo en otro Estado miembro, dichas prestaciones se encuentran sujetas al IVA en este último Estado, siempre que dicha sociedad, que actúa como un simple auxiliar del organizador, cuente con los medios humanos y técnicos que caracterizan a un establecimiento permanente.»

EJEMPLO 18

Una empresa suiza está vinculada con una sociedad española de su mismo grupo por dos contratos: el primero, de fabricación, por el que la empresa española elabora y empaqueta en sus instalaciones productos siguiendo las órdenes de la compañía suiza, que se compromete a adquirirlos, obteniendo el reembolso del coste total de producción más un margen; por el segundo, la sociedad española promociona en el TAI los productos y, a cambio de una comisión, los vende directamente en el TAI, siendo facturados por la suiza. ¿Existe establecimiento permanente de la suiza en el TAI?

Solución:

En este supuesto se cumplen los requisitos para considerar que el agente dependiente es un establecimiento permanente, al cumplir los requisitos de dependencia, al poder obligar la empresa española a la suiza, y permanencia, al realizar tal función de una forma continuada en el tiempo. Así lo ha confirmado la Sentencia del TS 201/2012, de 12 de enero de 2012, en la que confirma el mismo criterio previo de la AN expresado en Sentencia de 24 de enero de 2008.

La letra b) del artículo 69.Tres.2.º menciona diversos lugares de explotación como modalidad de establecimiento permanente: minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales. Las actividades realizadas en estos lugares gozan de la permanencia y de una infraestructura que no ofrece dudas sobre su condición de establecimiento permanente.

El siguiente tipo de establecimiento permanente son las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses. Dos son las cuestiones principales que plantea este supuesto, a saber, el contenido de las obras y el plazo de duración de las mismas.

La referencia en las obras a la construcción, instalación y montaje nos lleva, al menos de una forma previa, a considerar que el empresario que realiza estas actuaciones debe concluir con una entrega de bienes para su cliente. No obstante, nada en la dicción literal implica que así sea. El empresario debe, a nuestro juicio, participar en estas obras, finalicen con una entrega o con una prestación de servicios (debemos recordar que, en muchos casos, la diferenciación entre una y otra reside en la aportación de los materiales y en el importe de los gastos de instalación), y esta participación ni siquiera implica que sean los contratistas principales de la obra o proyecto, ni que deban llevar todo el mismo a cabo. En todo caso, podrá ser un establecimiento permanente, si la duración excede de los plazos previstos.

Mucho más compleja es la determinación del plazo de duración de las obras. La primera cuestión que debemos tener presente es que este plazo debe computarse obra a obra, de una manera individualizada. No se deben acumular obras distintas, considerando como tales aquellas que se realicen de forma independiente tanto desde un punto de vista comercial como geográfico (Consulta DGT de 19 de julio de 2003).

El inicio de las obras debe computarse a partir del inicio de las actividades preparatorias en el TAI y concluye con la terminación y entrega de las obras o abandono definitivo de las mismas (Consulta DGT de 19 de julio de 2003). Dentro de este periodo debe incluirse también los periodos de tiempo empleados previa o posteriormente por subcontratistas para preparar el inicio o finalizar las obras.

La consecuencia de la realización de obras de esta naturaleza y con una duración superior a la establecida de 12 meses es que aquel que las ejecuta se considera establecido en el TAI desde el mismo momento de inicio de las obras.

Con todo, el problema fundamental al que puede dar lugar esta previsión es que las obras previstas por un plazo inferior superen en su ejecución el plazo de 12 meses. En estos casos, al considerarse establecido desde el momento inicial, debe proceder a regularizar su situación tributaria, presentando las declaraciones-liquidaciones de los periodos correspondientes que, si se presentaran sin requerimiento previo, darán lugar a la exigencia de los recargos del artículo 27 de la LGT (Resolución no vinculante DGT de 11 de enero de 1996).

EJEMPLO 19

Una empresa británica ha participado, mediante la prestación de determinados servicios auxiliares a la empresa española adjudicataria del contrato, en la construcción de un viaducto en el TAI. La prestación de servicios comenzó el 1 de mayo de 2012 y finalizará en septiembre de 2013. La primera factura se expide en septiembre de 2012. ¿Debe considerar la empresa británica que está establecida en el TAI?

Solución:

La empresa británica va a realizar un servicio auxiliar en una obra de construcción, con una duración superior a 12 meses, luego debe considerarse como establecida en el TAI desde el momento en el que comience la prestación de servicios, sin que sea necesario esperar al transcurso de 12 meses desde el comienzo de las obras.

La consecuencia en este caso será que no existirá inversión del sujeto pasivo en el servicio prestado por la empresa británica, pues se presta por un empresario establecido.

La letra d) del artículo 69.Tres.2.º contempla como establecimientos permanentes las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias. No encontramos problema especial en ello, ya que se trata de verdaderas actividades empresariales, en las que su única particularidad es el sector de actividad.

Dos de los establecimientos permanentes más peculiares son las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías (almacenes) y los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. En ambos casos, la problemática que se ha querido atajar por el legislador aparece por la misma causa: ambos establecimientos permanentes no completan el ciclo de una actividad comercial normal, que consiste en realizar adquisiciones y recibir servicios para participar en el mercado distribuyendo los bienes y servicios recibidos. Los almacenes reciben de la casa central las mercancías que luego venden; las centrales de compras se aprovisionan de mercancías que no comercializan, sino que remiten íntegramente a la casa central. Es decir, que cada una queda excluida del ciclo comercial completo, por un lado: los almacenes por las compras y las centrales de compra por las ventas. No obstante, como ya hemos visto, se considera empresario no solo a quien realiza operaciones de entrega de bienes y de prestaciones de servicios (lo que sin duda permite calificar como empresario y, por tanto, como establecimiento permanente, la actividad de los almacenes) sino también a quien realiza adquisiciones con la intención de destinar los bienes a su actividad (lo que permite calificar de empresario a la central de compras). A ello se une que el Reglamento de Ejecución únicamente exige para la existencia de un establecimiento la organización de medios necesaria para las operaciones de entrega o adquisición que realice, sin que sea preciso realizar las dos de forma simultánea. A este respecto, conviene destacar la Sentencia del TJUE de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12, *Welmory*, en la que el TJUE concluye con esta misma consideración, lo que supone a nuestro juicio un alabonazo para considerar que el legislador nacional no se había extralimitado con estas previsiones, que encuentran perfecto acomodo en las previsiones generales definitorias del establecimiento permanente.

EJEMPLO 20

Una cadena de supermercados alemana cuenta con una oficina alquilada en España desde la que se gestiona la adquisición de vino a granel en el TAI que, una vez adquirido, es remitido a Alemania. ¿Puede considerarse que existe un establecimiento permanente?

.../...

.../...

Solución:

Se trata de una «central de compras», un local fijo en el TAI donde se realizan adquisiciones de bienes, que no cierran ciclo mercantil en el TAI, sino que se remiten a su sede para la afectación a sus necesidades en ese país. Es un establecimiento permanente.

EJEMPLO 21

Una empresa italiana cuenta con una nave alquilada en España desde la que se gestiona la venta de sus productos. Los productos son elaborados en Italia y se remiten listos para su entrega al cliente. ¿Puede considerarse que existe un establecimiento permanente?

Solución:

Se trata del supuesto contrario al anterior, un local fijo en el TAI desde el que se realizan entregas de bienes, aunque no hay ciclo mercantil completo en el TAI, ya que se limita a recibir bienes y distribuirlos. Es también un establecimiento permanente.

La última forma de establecimiento permanente son los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. En este caso, el legislador ha considerado que se cumplen los requisitos del establecimiento al contar con los medios necesarios para la explotación (en este caso, el inmueble, cedido en arrendamiento a un tercero) y la permanencia (el arrendamiento supone una cesión continuada del inmueble).

Nos parece la más discutible de las previsiones de este artículo 69.Tres.2.º de la LIVA, ya que un inmueble dista mucho de ser una organización, siendo a nuestro juicio el objeto de la explotación y no la organización que requiere la existencia del establecimiento permanente. Es más, es un punto en el que se separan las previsiones de la imposición directa sobre la existencia de establecimiento permanente y las propias del IVA. Así, en el ámbito de la imposición directa se ha exigido a entidades que disponían de un inmueble explotado en España la existencia de una organización adicional, constituida por empleados o agentes dependientes, para considerar que contaban con un

establecimiento permanente (Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2000, Sentencias del TS de 18 de febrero, 25 de febrero y 14 de diciembre de 2009).

A pesar de lo expuesto, ya que existe esta previsión, no debemos confundir esta regla con aquello que no es. No es que la empresa sea arrendataria de un inmueble, sino arrendador. No es tampoco que la empresa disponga de un inmueble en el TAI, sino que lo cede en arrendamiento o en otro título que, manteniendo la propiedad, le permita obtener un rendimiento por su cesión en el tiempo.

EJEMPLO 22

Una sociedad italiana dispone de un terreno yermo en Albacete, donde pensó llevar a cabo una actuación empresarial que no cuajó. Ahora ha constituido un derecho de superficie, por 30 años, para que otro empresario instale en el mismo un huerto solar, percibiendo por tal derecho un importe del 1 % de las ventas de energía que se realicen. ¿Existe un establecimiento permanente?

Solución:

La constitución del derecho de superficie supone una prestación de servicios, por la explotación del terreno de forma continuada en el tiempo con la finalidad de obtener ingresos. En consecuencia, se trata de un establecimiento permanente.

3.2. LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

3.2.1. Formulación de la regla general

En la Sexta Directiva y, por tanto, en su transposición anterior a 2010, las reglas de localización de los servicios se articulaban en torno a una regla general y diversas reglas especiales. Contra lo que podría parecer por su denominación, la profusión y amplitud de las reglas especiales hacía que la regla general quedara restringida en su aplicación, pues antes de su aplicación se debía identificar si existía una regla especial aplicable al caso concreto. Una vez determinado que no existía regla especial, acudiríamos a la regla

general, que funcionaba, de facto, más como regla de cierre que como supuesto de aplicación extensiva, tal y como declaró el TJUE en Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Asunto C-327/94, Dudda.

El artículo 69 de la LIVA establecía como regla general de localización de las prestaciones la sede de la actividad económica del prestador de los servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70 de la LIVA.

Los artículos 44 y 45 de la Directiva Refundida, modificados con efectos 1 de enero de 2010 por la Directiva 2008/8/CE, introdujeron sendas reglas generales para la localización de los servicios: el lugar de realización de las prestaciones de servicios que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales será el lugar en el que tenga la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente el destinatario; por el contrario, cuando los destinatarios de los servicios no tengan la consideración de empresarios o profesionales actuando como tales, el lugar de prestación será el lugar en el que este radique la sede o el establecimiento permanente del empresario que presta el servicio y desde el que se realice. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, se establece como lugar de la prestación de los servicios el domicilio o residencia habitual del prestador.

El artículo 69.Uno de la LIVA, en su redacción vigente a partir de 1 de enero de 2010, recoge esta misma dualidad en la regla de localización. Se subraya, además, que la regla general será aplicable en defecto de la aplicabilidad de las reglas especiales, contempladas en los artículos 70 y 72 de la LIVA. Así, establece el mencionado precepto:

«Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.»

Supone este cambio, por una parte, una ampliación del ámbito de la norma general, que antes, como hemos señalado, era francamente residual, aunque no sea un verdadero giro copernicano en las reglas de la localización del hecho imponible, ya que esta regla de localización en la sede del destinatario, cuando este fuera un empresario o profesional, y en sede del prestador en otro caso, ya se encontraba contemplada en el artículo 70.Uno.5 de la LIVA, en su redacción anterior a 1 de enero de 2010. Ahora bien, allí donde esa regla de localización se aplicaba exclusivamente para los servicios previstos en dicha regla especial (que incluía una lista muy amplia, eso sí), pasa ahora, como regla general, a ser de aplicación, además de a los mismos servicios que se enumeraban, a otros en los que no exista previsión expresa de otra regla especial.

Restan como excepciones a la aplicación de esta regla general los siguientes servicios:

- Cuando el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional, los relacionados con bienes inmuebles, el transporte de viajeros, el acceso a manifestaciones culturales y similares, los servicios de *catering* y restaurante y el arrendamiento de medios de transporte.
- Cuando el destinatario de los servicios sea un particular, establecido en un territorio tercero, los servicios a los que haremos referencia bajo la denominación de «exportación de servicios».
- Cuando el destinatario de los servicios sea un particular, los relacionados con bienes inmuebles, el transporte de viajeros, el transporte de cosas, el transporte intracomunitario, los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, los servicios de *catering* y restaurante, los servicios de mediación, los servicios culturales y similares, los relacionados con bienes muebles corporales, los accesorios a los transportes, y el arrendamiento de medios de transporte, a corto y largo plazo.

Como vemos, una lista reducida de servicios dentro de todo el abanico imaginable de servicios.

EJEMPLO 23

Una empresa establecida en el TAI presta servicios de análisis de riesgo en inversiones financieras. Entre otros, han sido destinatarios:

.../...

.../...

- Un particular residente en el TAI.
- Un particular residente en el TAI de Portugal.
- Una empresa alemana, cuya sede está en Fráncfort del Meno.

¿Dónde se localizarán tales servicios?

Solución:

En primer lugar, debemos identificar la regla de localización aplicable. Como no existe regla especial para estos servicios, se localizarán por la regla general.

Los servicios cuyos destinatarios no sean empresarios o profesionales (esto es, particulares) se localizarán en sede del prestador, esto es, en el TAI.

Los servicios cuyos destinatarios sean empresarios se localizarán en sede del destinatario, en este caso, en Alemania, siendo un servicio no sujeto en el TAI.

Situación especial es la de contratos de contenido complejo, en los que se prestan de forma conjunta diversos servicios, cuando las reglas de localización aplicables a los servicios integrados en la prestación compleja no son las mismas. El TJUE determinó que estos servicios complejos, con reglas diversas en sus elementos componentes, debían ser localizados por la regla general en Sentencia de 25 de enero de 2001, Asunto C-429/97, Comisión contra Francia, en la que se subraya esta solución como medio para evitar el desmembramiento de una prestación única y compleja. Así, señala la mencionada sentencia:

«32. En el caso de autos, las partes discrepan en cuanto al lugar con el que ha de conectarse una prestación de servicios compleja que incluya varias operaciones relacionadas con los residuos –como su recogida, clasificación, transporte, almacenaje, tratamiento, reciclado, eliminación propiamente dicha, etc.– cuando la empresa titular del contrato correspondiente esté establecida en un Estado miembro distinto de la República Francesa, en el que se realicen en particular algunas de las mencionadas operaciones, mientras que la eliminación propiamente dicha de los residuos la efectúe en parte en Francia una empresa subcontratista. Las partes están de acuerdo en que los servicios prestados por esta empresa deben estar sujetos al IVA francés. La cuestión que se plantea es determinar el lugar de la prestación compleja considerada en su conjunto.

33. Según la Comisión, habida cuenta de que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva no establece ninguna conexión específica para tal prestación compleja de servicios, el lugar de dicha prestación debe ser el que prevé el apartado 1 de la referida disposición, es decir, el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica del titular del contrato.

34. La Comisión afirma al respecto que dicha prestación compleja comprende una serie de operaciones diferentes y sucesivas, solo algunas de las cuales consisten en "trabajos relacionados con cosas muebles corporales", en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra c), cuarto guión, de la Sexta Directiva, operaciones todas ellas que forman parte por igual del proceso de eliminación de residuos. Cuando el titular de un contrato de eliminación de residuos se compromete con sus clientes a eliminar los residuos de estos, el contrato de que se trata se aplica al conjunto de dichas operaciones. El hecho de que el titular del contrato principal recurra a continuación a un subcontratista de otro Estado miembro para efectuar parte de la operaciones que consisten en eliminar definitivamente los residuos que quedan después de efectuar las operaciones anteriores –como su recogida, clasificación, tratamiento y reciclado– no alcanza a modificar las normas que establece el artículo 9 de la Sexta Directiva relativas al lugar donde se sitúa una prestación de servicios.

35. En particular, añade la Comisión, no cabe privilegiar, como hace la República Francesa, a una de las operaciones del proceso que tiene lugar en un Estado miembro que no es el del titular del contrato principal, basándose en que dicha operación, la eliminación propiamente dicha de los residuos, es determinante para el cliente, o incluso para la consecución del objetivo que persigue la prestación compleja.

[...]

49. En cambio, la norma general que establece el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva contiene un criterio seguro, sencillo y utilizable para la conexión de este tipo de prestaciones, a saber, el lugar donde quien las efectúe tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente desde el que realice la prestación de servicios. A la vista de los elementos mencionados en los apartados 43 a 45 de la presente sentencia, la referida disposición garantiza la tributación racional y homogénea de la prestación compleja considerada en su conjunto y evita los conflictos de competencia entre los Estados miembros.»

El Reglamento de Ejecución se preocupa, en sus artículos 26 a 29, de concretar que la regla general es aplicable a determinados servicios, precisión que no nos resulta

muy lógica cuando acabamos de ver la tremenda amplitud de la que se ha dotado a esta regla. Son servicios citados en tales artículos los derechos de retransmisión de partidos de fútbol y servicios de solicitud u obtención de devolución de IVA para no establecidos (considerándose además que siempre será aplicable la regla general de localización en su modalidad de operaciones entre empresarios), así como la organización de funerales y la traducción de textos.

3.2.2. Determinación de la condición empresarial del destinatario de los servicios

Como hemos señalado, la aplicación de la regla general depende de la condición empresarial del cliente: si el cliente tiene la condición de empresario o profesional, los servicios localizados por esta regla se ubicarán allí donde el cliente tenga su sede o establecimiento permanente, si el cliente no tiene la condición de empresario o profesional, los servicios se localizarán en la sede del prestador.

Pero, ¿cuándo debemos considerar que el cliente tiene condición de empresario o profesional? La Directiva Refundida no ofrece respuesta a esta cuestión. Sin embargo, el Reglamento de Ejecución llena esta laguna. Su artículo 17 remite para determinar la condición empresarial del cliente a los artículos 9 a 13 y 43 de la Directiva Refundida, esto es, al concepto general de empresario y a la previsión especial para la localización de los servicios.

Todas estas reglas son objeto de transposición al ordenamiento nacional en el artículo 5 de la LIVA, que se consagra a la definición del concepto de empresario o profesional. En dicho artículo se establece una diferenciación entre dos tipos de empresarios o profesionales. Aquellos que podemos definir como empresarios o profesionales de carácter general, calificando como tales a los que de forma habitual llevan a cabo actividades de las que la propia ley califica como empresariales o profesionales; y un segundo tipo de empresarios, que viene constituido por los que podemos definir como empresarios a título específico, para los que se atribuye la condición de empresario por la realización de determinadas operaciones concretas. Atiende esta segunda clase a un elemento caracterizador específico del IVA, siendo la configuración de los mismos como empresarios una peculiaridad del IVA frente a otros tributos.

El apartado primero, letra a), del artículo 5 de la LIVA califica como empresarios o profesionales a aquellos que llevan a cabo actividades empresariales o profesionales. El apartado segundo del citado artículo define estas como «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de

uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Se acompaña esta configuración de una lista enunciativa de las actividades empresariales y profesionales que incluye «las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas».

Dos son los elementos característicos que se asoman en esta definición. Por una parte, la existencia de una organización que atiende al fin empresarial o profesional, que podemos identificar, de una forma llana, con el concepto de empresa propio del derecho mercantil, aunque en el ámbito tributario tiene un contorno más amplio, pues no exige que se trate de una universalidad de elementos dedicados a las actividades, sino que puede tratarse, exclusivamente, del propio factor humano. Esta laxitud en la configuración del elemento objetivo es lógica al equipararse plenamente las actividades empresariales con las profesionales, donde el elemento esencial es la pericia o saber propio del profesional que presta los servicios, sin necesidad de contar para ello con unos medios materiales específicos. No obstante, no diferencia el legislador entre unas y otras actividades, no existiendo en consecuencia una dotación mínima de medios para considerar cumplida la exigencia de una organización en las actividades empresariales. Se suele identificar esta organización mínima con la reiteración de actos del comercio, de tal forma que se entiende por empresario a aquel que, aun sin contar con unos medios identificados o separados del resto de su patrimonio afectos a la actividad, realiza los actos que constituyen su actividad de una forma reiterada.

El segundo de los elementos de la definición es el teleológico o fin de la organización: la intervención en el mercado, bien sea en fases primarias de producción de bienes o servicios, bien en fases secundarias de distribución de estos. Este requisito queda concretado con la matización que realiza la propia ley, destacando que no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. En este mismo sentido se pronunció el TJUE en Sentencia de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, Hong-Kong Trade Development Council.

Se pueden incluir en esta excepción a aquellos que realizan, exclusivamente, operaciones no sujetas, especialmente cuando se trata de entidades públicas que realizan operaciones por las que se perciben contraprestaciones de naturaleza tributaria. Aunque la matización pueda resultar interesante, realmente, la enumeración de las operaciones no sujetas al IVA contemplada en el artículo 7 de la LIVA resta importancia práctica a esta consideración, ya que las consideradas como no sujetas solo cobran sentido en la medida que las mismas se realicen conjuntamente con otras actividades sujetas.

EJEMPLO 24

La Fundación Valenciana de Estudios Sociales es una entidad sin ánimo de lucro que se dedica a la realización de actividades de difusión cultural a título gratuito, de forma que no percibe ingreso alguno por sus actividades. Esta empresa no dispone de NIF-IVA ni está obligada a tenerlo. Ha recibido un servicio prestado por una empresa establecida en Irlanda por importe de 1.000 euros. ¿Dónde se localizará?

Solución:

La fundación no tiene la condición de empresario o profesional, ya que están excluidos de la misma aquellos sujetos que realicen exclusivamente operaciones a título gratuito. Como veremos, este criterio sufriría una importante matización si la fundación tuviera NIF-IVA, pues en tal caso, a los efectos de aplicar la regla de localización, deberíamos considerar que la sociedad era en realidad un empresario o profesional. En consecuencia, por aplicación de la regla general, este servicio se localizará en sede del prestador, en este caso, en Irlanda.

En lo relativo a los entes públicos esta matización es diferente y resulta trascendente, pues no es la actividad en sí misma sino la naturaleza de la retribución, que debe ser de naturaleza tributaria, fundamentalmente tasas, lo que excluye del carácter empresarial a la actividad a efectos del IVA. No obstante, considerando que las tasas se refieren a la prestación de servicios o la realización de actividades con unas características especiales, fundamentalmente, la prestación en régimen de derecho público, lo que supone una preeminencia de la Administración, y un objeto peculiar, como son los servicios o actividades que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado, esta exclusión es perfectamente comprensible, ya que el régimen propio de derecho administrativo de la actividad que permite exigir la tasa excluye a su vez de la existencia de una verdadera actividad de mercado.

Además del concepto general de empresario, al que hemos hecho referencia, el artículo 5.Uno, letras c) y d) de la LIVA, cita dos supuestos específicos de empresario: los arrendadores («Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes») y los urbanizadores y promotores inmobiliarios («Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título,

aunque sea ocasionalmente»). No podemos dejar de notar, sin embargo, en el caso de los urbanizadores que, sin duda, puede influir en el futuro la Sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2011, Asuntos acumulados C-180/10 y C-181/10, Jarosław Słaby, en la que el tribunal ha determinado que una persona física que haya ejercido una actividad agrícola en un terreno recalificado como terreno edificable a raíz de una modificación de los planes urbanísticos llevada a cabo por motivos independientes de su voluntad no ha de ser considerada sujeto pasivo del IVA, criterio que puede matizar la interpretación tradicional española.

La mención legal a estos dos supuestos concretos de atribución de la condición de empresario supone, por una parte, un régimen particular para el cumplimiento de los requisitos generales que se predicán de la actividad empresarial para calificarlos de empresarios, esto es, la organización y la finalidad de intervenir en el mercado, y, por otra, la exigencia de una labor de exégesis para determinar cuándo se realizan las operaciones empresariales, particularmente por realizar adquisiciones, y atribuyen, consecuentemente, la condición de empresarios y profesionales.

A pesar de la importancia de estas figuras, resulta realmente extraño, por el contenido de su actividad empresarial, que sean destinatarios de servicios provenientes del exterior, a los que influya la sede de la actividad como punto de conexión de la prestación.

Quizá, con todo, la más importante de las previsiones en relación con la localización de los servicios es la consideración como empresario, a efectos de la localización de servicios, de los sujetos contemplados en el artículo 43 de la Directiva Refundida: «toda persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero que esté identificada o esté obligada a identificarse a efectos del IVA [...] debido a que sus AIB están sujetas al IVA o debido a que ha ejercido la opción de someter esas operaciones al IVA».

Esta previsión ha sido objeto de incorporación a nuestro ordenamiento en el apartado cuatro del artículo 5 de la LIVA, que dispone:

«A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1. Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 4 de esta ley.

2. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del IVA suministrado por la Administración española.»

La comparación de ambos preceptos no ofrece particularidades en cuanto a las personas jurídicas que no tengan la condición de empresario, ya que según el artículo 25 del RGAT, debe atribuirse el NIF-IVA precisamente a las mismas personas jurídicas mencionadas en la directiva.

La segunda de las previsiones resulta mucho más clara en su contenido y alcance a través del artículo 19 del Reglamento de Ejecución que explicita que cuando un empresario o una persona jurídica que no actúe como empresario reciban un servicio para sus necesidades privadas, se considerará que no es un empresario; por el contrario, cuando un mismo servicio se destine simultánea o alternativamente a los fines empresariales y a otros fines, se localizará considerando que el servicio en su conjunto se ha recibido por un empresario. Dice literalmente el mencionado precepto:

«A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios establecidas en los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CEE, se considerará que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo.

[...]

Cuando un mismo y único servicio se destine tanto a fines privados, incluidos los del personal del cliente, como a los fines de la actividad económica, la prestación de dicho servicio estará sujeta exclusivamente al artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, siempre que no exista ninguna práctica abusiva.»

Este mismo concepto se había propuesto por el TJUE en Sentencia de 6 de noviembre de 2008, Asunto C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, en la que se concluye que «el destinatario de un servicio de asesoría prestado por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, destinatario que ejerce tanto actividades económicas como actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de las antedichas directivas, debe ser considerado sujeto pasivo, aunque la adquisición se realice exclusivamente en relación con las últimas actividades mencionadas».

EJEMPLO 25

Un empresario establecido en el TAI dispone de un vehículo afecto parcialmente a su actividad. Encontrándose por la República Checa en un viaje privado con su mujer y sus hijos, el vehículo se estropea, siendo reparado por un taller checo al que le facilita su NIF-IVA. ¿Dónde se localizaría tal servicio?

Solución:

Se trata de un bien afecto parcialmente a las actividades empresariales, por lo que según dispone el artículo 19 del Reglamento de Ejecución, se considerará que se recibe el servicio por un empresario o profesional. En consecuencia, por aplicación de la regla general de localización de los servicios, este servicio se localizará en sede del destinatario, esto es, el TAI.

Hasta aquí las reglas nos indican, más o menos claramente, cuándo nos encontramos ante un empresario y cuándo no; pero existe otra importante cuestión práctica que estas normas no han tratado, y es cómo puede identificar el empresario prestador que se encuentra frente a un empresario y cómo acreditar por el empresario destinatario su condición. Ofrece solución a este problema capital el Reglamento de Ejecución, fundamentalmente en su artículo 18.

En el caso de empresarios establecidos en la Comunidad ofrece este precepto dos posibilidades alternativas: o bien comunicando su NIF-IVA atribuido por la Administración de un Estado miembro (el TJUE ya había formulado la comunicación del NOI como forma de acreditar no solo la condición empresarial, sino también el lugar de establecimiento, aunque permitía igualmente que la Administración verificase la exactitud de estos extremos, en Sentencia de 28 de julio de 2007, Asunto C-73/06, Planzer Luxembourg) que el empresario podrá verificar de la misma manera en la que se procede en relación con las adquisiciones intracomunitarias (en nuestra normativa interna, esta confirmación se contempla en el artículo 25 del RGAT, en cuyo apartado 4 se dispone: «Las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros podrán solicitar a la Administración tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea a los destinatarios de dichas operaciones»); o bien, cuando el destinatario no tiene el NIF-IVA concedido, pero lo ha solicitado, y se pueda acreditar su condición empresarial de cualquier otra forma, acreditación que deberá verificar el propio prestador.

Esta segunda posibilidad es, cuando menos, peculiar. Nuestra normativa nacional no prevé en modo alguno esta prueba en defecto de NIF-IVA, y es más, la jurisprudencia se ha pronunciado de forma unánime en los casos de entregas intracomunitarias (que son aquellos en los que tiene una aplicación más extensa la regla de NIF-IVA y su verificabilidad) considerando que sin acreditación del NIF-IVA del destinatario, no procede la aplicación de la exención. No obstante, es solo una posibilidad y en modo alguno constituye una obligación, como demuestra el apartado 2 del artículo 18 del Reglamento de Ejecución que dispensa de estas pesquisas si no se aporta el NIF-IVA atribuido por una Administración fiscal. Dispone este precepto:

«Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.»

Más complicada se aventura esta prueba cuando el destinatario sea un empresario que no se encuentra establecido en ninguno de los Estados miembros de la Unión Europea, al no existir necesariamente un NIF-IVA para estos empresarios (esta es una obligación propia del IVA armonizado). Elige el reglamento unos criterios similares a los aplicados para los empresarios o profesionales establecidos: cuando el empresario establecido en un tercer territorio cuente con un certificado que le permita obtener la devolución para no establecidos o cuando se acredite, por un mecanismo similar al NIF o mediante prueba la realización de actividades empresariales, existiendo libertad de elección de medios de prueba. Así dice el Reglamento de Ejecución:

«Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido fuera de la Comunidad es un sujeto pasivo:

a) Si obtiene del cliente el certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el cliente, que confirme que este último está desarrollando actividades económicas que le permiten obtener la devolución del IVA con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad;

b) En caso de que el cliente no esté en posesión de dicho certificado, si el prestador dispone del número de identificación a efectos del IVA, o de un número similar asignado al cliente por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa, o de cualquier otro elemento de prueba

que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo y si el prestador comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente, a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.»

3.2.3. Localización geográfica del prestador y del destinatario de los servicios

Como hemos examinado, la localización de los servicios bajo el imperio de la regla general de localización depende del lugar del establecimiento del prestador o destinatario. No obstante esta relevancia, ni la Directiva Refundida ni la LIVA se han ocupado de aclarar las posibles discrepancias que pueden surgir cuando existan diversos establecimientos. Llena esta laguna el Reglamento de Ejecución, que ofrece una serie de reglas para discriminar, entre las posibles ubicaciones geográficas, aquella que debe utilizarse para localizar las prestaciones.

Cuando el servicio se localice en sede del prestador, ha desaparecido la denominada *vis atractiva* del establecimiento permanente, que imponía su conexión con el TAI cuando existía un establecimiento permanente en el mismo, aunque no participara en la prestación. Así, si el servicio es prestado por un establecimiento permanente situado fuera del TAI, sin participación alguna del establecimiento permanente en el TAI, y la regla de localización impone que el servicio se localice en la sede del prestador, se considerará prestado fuera del TAI.

EJEMPLO 26

Una empresa alemana y con un establecimiento permanente en el TAI presta un servicio de asesoramiento a un particular establecido en el TAI. La contratación y la prestación se ha realizado íntegramente con la casa central sita en Berchtesgaden. ¿Dónde se localizará el servicio?

Solución:

El servicio se localiza por la regla general. En este caso, aunque el empresario esté establecido en el TAI, como ese establecimiento permanente no ha participado en la prestación del servicio, debe localizarse el servicio en el lugar donde está el establecimiento que materialmente ha intervenido en la prestación, en el supuesto, en Alemania.

En aquellos casos en los que el servicio se localice en sede del destinatario, por tener este la condición de empresario o profesional, y cuando disponga este de una única sede de actividad, lógicamente, se localizarán los servicios en el lugar donde el destinatario tenga su sede, según establece el artículo 20 del Reglamento de Ejecución.

Aunque evidentemente es el destinatario el que debe acreditar su condición empresarial y su localización, en la misma línea que veíamos en el apartado anterior en relación con la acreditación de la condición empresarial, también en este precepto el Reglamento de Ejecución impone al prestador del servicio verificar, al menos mínimamente, la localización del cliente; para ello impone, en primer lugar, una obligación según una cláusula general «el prestador establecerá ese lugar basándose en la información comunicada por el cliente y comprobará la exactitud de la misma a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago», y una precisión adicional, propia del ámbito tributario que, a nuestro juicio, será la que mejor opere como regla de ubicación de la sede del destinatario: «la información podrá incluir un número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro en el que el cliente esté establecido».

En relación con esta obligación cabe destacar la Sentencia de 22 de octubre de 2015, Asunto C-277/14, PPUH Stehcamp, en la que el tribunal ha declarado que:

«Si bien es cierto que el sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador del que tenga intención de adquirir bienes o servicios con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la Administración tributaria no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto. Y es que las disposiciones del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la que es objeto del procedimiento principal, que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA adeudado o pagado por bienes que le han sido entregados debido a que la factura ha sido emitida por un operador que, con arreglo a los criterios establecidos en dicha normativa, debe ser considerado inexistente y a que resulta imposible identificar al verdadero proveedor de los bienes, salvo si se demues-

tra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.»

Más interesante, sin duda, es la determinación del lugar donde debe entenderse localizado el servicio, cuando el destinatario sea un empresario o profesional y resulte de aplicación la regla general, disponiendo el destinatario de diversos establecimientos permanentes. Se regula esta cuestión en el artículo 21 del Reglamento de Ejecución.

El criterio general que sienta este precepto es la localización en la sede de la actividad (ya sabemos que la LIVA, cuando existen varios lugares de actividad, prescinde del concepto de sede, considerando la sede de dirección como un establecimiento permanente más).

No obstante, se exceptúa esta regla general si la prestación de servicios se efectúa a un establecimiento permanente distinto de la sede de su actividad económica, localizándose en este caso el servicio en el lugar donde se ubique el establecimiento permanente, siempre que sea este el que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.

Subsidiariamente, como regla de cierre, se establece la localización en el lugar donde el destinatario, empresario o profesional, tenga su domicilio o residencia habitual, en los términos antes analizados de los artículos 12 y 13 del Reglamento de Ejecución.

En este sentido, debemos recordar que el artículo 11 del Reglamento de Ejecución exige para otorgar a un lugar de actividad la condición de establecimiento permanente un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, que será la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento y para prestar los servicios que suministre.

También ha entendido el tribunal que en aquellos casos en los que el establecimiento fuera una ficción, como en el caso de sociedades «fantasma» o «pantalla», no puede considerarse que existe. Así lo ha establecido en Sentencia de 28 de julio de 2007, Asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

Añade el artículo 22 del Reglamento de Ejecución una serie de reglas para que el prestador identifique, entre los distintos establecimientos del destinatario, aquel en el que se recibe el servicio. El primer criterio es la naturaleza y la utilización del servicio prestado. Por ejemplo, un servicio que implique un suministro (téngase presente, en este ejemplo, que aunque la energía y el gas sean bienes corporales a efectos del IVA, el contrato

de suministro, que implica la puesta a disposición de la energía necesaria es un servicio) se localizará en el lugar donde está ubicado el establecimiento permanente en cuestión.

Alternativamente, si la naturaleza y la utilización del servicio no permiten identificar el establecimiento permanente destinatario del servicio, el prestador deberá examinar otras condiciones contractuales. Cita en particular el Reglamento de Ejecución (art. 22) el contrato, la hoja de pedido y el NIF-IVA comunicado, para determinar si en estos documentos se identifica a un establecimiento permanente determinado como cliente del servicio, y además, si es dicho establecimiento permanente quien abona el servicio.

Si ninguno de los criterios anteriores permite determinar el establecimiento permanente que recibe el servicio, así como en los casos de contratos que cubran uno o más servicios utilizados de forma no identificable o cuantificable por varios establecimientos permanentes, se establece una regla de cierre que permite al prestador considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente tenga sede de su actividad económica.

Todo ello debe entenderse sin perjuicio de las propias obligaciones del cliente que debe facilitar los datos necesarios para la correcta localización del servicio.

EJEMPLO 27

Una multinacional con sede en los Países Bajos y establecimientos permanentes en diversos Estados miembros ha pagado un canon necesario para la fabricación de un producto que se manufactura exclusivamente en la planta que la multinacional tiene en el TAI. ¿Dónde se localizará el servicio?

Solución:

Dicho servicio se localiza en el lugar donde el destinatario tenga su establecimiento permanente. Existiendo varios establecimientos permanentes, el servicio se localizará en aquel establecimiento donde se vaya a utilizar el servicio. En este caso, tal servicio va a utilizarse en el establecimiento español, por lo que se localizará en el TAI.

En todo caso, el TJUE ha recordado la importancia de aplicar conjunta y racionalmente estos criterios en su Sentencia de 20 de junio de 2013, Asunto C-653/11, Toader, al declarar que las estipulaciones contractuales, aun cuando deban tomarse en considera-

ción, no son determinantes para identificar al prestador y al destinatario de una «prestación de servicios» a efectos de lo dispuesto en los artículos 2, número 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, en su versión modificada. En particular, puede prescindirse de las estipulaciones cuando se pone de manifiesto que no reflejan la realidad económica y mercantil, sino que constituyen un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal, extremo que debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional nacional.

El artículo 23.1 del Reglamento de Ejecución establece idéntica regla a la que hemos visto aplicable con la regla general para verificar el lugar de establecimiento del cliente en el caso de los servicios de arrendamiento de medios de transporte (distintos del arrendamiento a corto plazo), esto es, la comprobación a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

La misma obligación de comprobación a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago, se establece en el caso de servicios prestados por vía electrónica, servicios de telecomunicación y servicios de radiodifusión y televisión, así como en los casos de exportación de servicios, según el segundo apartado del mismo artículo 23 del Reglamento de Ejecución.

El artículo 24 del Reglamento de Ejecución prevé una precisión particular para determinados servicios prestados a personas que no sean empresarios o profesionales y siempre y cuando los destinatarios de los mismos tengan varios domicilios: se dará prioridad a aquel que mejor aproxime el gravamen al lugar de consumo efectivo. Esta regla se aplica a los servicios de arrendamiento de medios de transporte que no sea a corto plazo, servicios prestados por vía electrónica, servicios de telecomunicación y servicios de radiodifusión y televisión, y a la exportación de servicios. Recordamos que en todos ellos la regla de localización lleva al lugar de su domicilio o residencia, por lo que esta regla trata de aclarar qué lugar elegir cuando existen varios domicilios posibles.

Finalmente, debemos reseñar el artículo 25 del Reglamento de Ejecución, que contiene una regla temporal para la aplicación de las normas anteriores:

«Para la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios únicamente se tendrán en cuenta las circunstancias que concurran en el momento del devengo del impuesto. Ningún cambio posterior en la utilización del servicio recibido afectará a la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre que no existan prácticas abusivas.»

Con ello aclara el legislador que, ante la posibilidad de que varíen las circunstancias objetivas y subjetivas que sirven para fijar la condición empresarial del destinatario, así

como la ubicación del establecimiento de prestación y recepción del servicio, el momento temporal al que debemos atender para aplicar estas circunstancias es el del devengo. La única limitación a esta circunstancia viene por la cautela contra las prácticas abusivas, para evitar que se use esta circunstancia para alterar voluntariamente el lugar de tributación que corresponde con arreglo a la realidad habida.

EJEMPLO 28

Una multinacional con sede en los Países Bajos y establecimientos permanentes en diversos Estados miembros ha pagado un canon necesario para la fabricación de un producto que se manufactura exclusivamente en la planta que la multinacional tiene en Lleida. Como consecuencia de la inestabilidad política en la que vive Cataluña, algún tiempo después de la adquisición, la multinacional decide trasladar la línea de productos en la que se utiliza el canon a la planta que tiene en Wrocław, Polonia. ¿Dónde se localizará el servicio?

Solución:

Dicho servicio se localiza en el lugar donde el destinatario tenga su establecimiento permanente. Existiendo varios establecimientos permanentes, el servicio se localizará en aquel establecimiento donde se vaya a utilizar el servicio. En este caso, tal servicio iba a utilizarse en el establecimiento español, por lo que se localizará en el TAI. No modifica este criterio el cambio de circunstancias posterior, pues tal y como prevé el artículo 25 del Reglamento de Ejecución, los cambios en las circunstancias iniciales no afectarán a la localización de los servicios realizada en el momento de la prestación.

3.2.4. Servicios prestados por un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto para no empresarios que no se localizan en el territorio de aplicación del impuesto: la «exportación» de servicios

Como hemos visto al estudiar la regla general, los servicios prestados por un empresario o profesional establecido cuyo destinatario no sea un empresario se localizarán en la sede o establecimiento del empresario desde el que se presta el servicio.

Hemos tenido ocasión de comentar también que este criterio «renuncia» a la localización del servicio en el lugar donde realmente se consume, que sería el lugar donde

se encuentra el destinatario del mismo que lo consume, para facilitar la aplicación del impuesto. Atiende esta simplificación a la voluntad del legislador de no imponer cargas indirectas (declaración e ingreso del impuesto, aunque repercutido al consumidor) a un empresario, eventualmente, en un Estado distinto de aquel donde está establecido, o no trasladar estas mismas cargas al no empresario que recibe el servicio en un TAI distinto de aquel donde está establecido el empresario prestador.

No obstante, esta simplificación afecta únicamente a aquellos casos en los que la obligación debe cumplirse en el TAI o en el TAI de otro Estado miembro, es decir, en aquellos casos en los que la elección es entre los distintos impuestos nacionales armonizados derivados de la normativa comunitaria del IVA.

Cuando el consumo se realiza en un territorio tercero, no hay razón para mantener esta regla, pues lo que está en conflicto no es la tributación entre los distintos IVA nacionales. En primer lugar, porque no se produce el consumo en el TAI ni en el TAI de los restantes Estados miembros, sino en un territorio tercero. En este sentido, se produce una «exportación de los servicios», dotando a la misma el legislador de un régimen similar al de la auténtica exportación, la exportación de bienes. Pero además, porque el gravamen de estos servicios supondrían una desventaja competitiva para los empresarios comunitarios, que deberían penetrar en mercados de países terceros con un precio incrementado por el impuesto, que además los consumidores no podrían deducir. Finalmente, conexo con el argumento anterior, no es descartable que se produjeran situaciones de doble imposición, pues además de exigirse el IVA al empresario comunitario que presta el servicio desde su establecimiento en Europa, las reglas de localización en los países de consumo podrían exigir el pago de un impuesto análogo al IVA en los países de consumo.

A pesar de que las consideraciones anteriores serían aplicables a todo tipo de servicios, solo se va a considerar una regla para paliar los efectos nocivos expuestos en determinados servicios, fundamentalmente relacionados con intangibles, para personas que no tengan la condición de empresario o profesional. No es tan importante esta limitación en la regla de excepción, ya que los servicios transnacionales más relevantes, por frecuencia e importe, que son los prestados entre empresarios, ya se encuentran exceptuados de gravamen, por la regla general, que los localiza en la sede del destinatario.

Así, el artículo 69.Dos de la LIVA señala que no se localizarán en el TAI, cuando el prestador de los servicios sea un empresario o profesional establecido en el TAI, cuando el destinatario de los mismos sea un particular, que tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que se trate de las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, los servicios siguientes:

«a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado uno del artículo 70 de la LIVA.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º, de esta ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.»

EJEMPLO 29

Un traductor de chino ha prestado servicios a particulares domiciliados en Canarias y varios países hispanoamericanos. ¿Se entiende prestado el servicio en el TAI?

.../...

.../...

Solución:

Este servicio es un servicio incluido en el apartado dos del artículo 69 de la LIVA, del que siendo destinatarios particulares que no están establecidos ni en el TAI ni en el TAI de otro Estado miembro, se entiende que no está localizado en el TAI. Si disponen de una legislación igual a la comunitaria en materia de IVA (en Canarias así es, con el impuesto general indirecto canario –IGIC–) se entenderán localizados en los países donde se encuentren establecidos los destinatarios de los servicios.

En ningún caso será de aplicación la regla de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA, pues los destinatarios de los servicios no son empresarios o profesionales.

Para completar el contenido de esta regla debemos hacer un análisis de los servicios a los que alcanza.

El primer subapartado enumera diversas cesiones de derechos intangibles. Aunque incluye mención a la propiedad intelectual e industrial, así como a los distintos derechos integrantes de esta, no puede entenderse cerrada a supuestos en los que no se genere para el autor o los adquirentes sucesivos de los derechos de este la protección típica de estos tipos de propiedad. Pero no solo en estos casos, todo tipo de derecho intangible, susceptible de explotación económica, puede incluirse en esta regla.

Así el propio Reglamento de Ejecución incluye en su artículo 26 entre estos derechos asimilados la operación consistente en la cesión por un organismo de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión a sujetos pasivos (no se trata de la retransmisión, sino de la cesión de los derechos).

Otros derechos asimilados por la doctrina administrativa son los derechos de traspaso de futbolistas (Consulta DGT de 17 de marzo de 2004), la cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas (Consulta DGT de 4 de mayo de 1995) o la cesión de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (Consulta DGT de 27 de diciembre de 2006). También ha incluido el TJUE como derechos asimilados los derechos de emisión de gases de efecto invernadero (Sentencia de 8 de diciembre de 2016, Asunto C-453/12, A y B).

No obstante, debemos destacar la escasa relevancia que, en la práctica, va a tener esta regla, pues es verdaderamente extraño que un destinatario que no sea empresario, no establecido además, adquiera de un empresario o profesional establecido un derecho de esta naturaleza.

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

El segundo subapartado incluye otros intangibles generados en relaciones comerciales, como son la cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional. Si raro era que los servicios del subapartado anterior fueran objeto de cesión por un empresario establecido a un destinatario que no sea empresario y que no esté establecido en un TAI comunitario, en este caso lo vemos no ya raro, sino descabellado, pues el único sentido de la adquisición de estos derechos es el ejercicio de una actividad.

Los siguientes servicios a los que se refiere este artículo 69.Dos de la LIVA son los de publicidad. Tienen esta consideración los servicios de difusión de un mensaje destinados a informar acerca de la existencia y calidad del producto o servicio objeto de publicidad, generalmente para incrementar sus ventas (Sentencia de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-73/92, Comisión contra España). Aunque este mensaje se suele transmitir mediante palabras, escritos, imágenes..., en prensa, radio o televisión, también se puede producir por otros medios. Por ello se incluyen como servicio publicitario los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje con idéntico contenido (art. 23.1 RIVA), así como cualquier otra forma de emisión de estos mensajes.

Aún ha completado más la definición de los servicios publicitarios el TJUE, señalando que son servicios publicitarios no solo los que se facturan directamente al anunciante, sino también otros que se prestan a un tercero que, a su vez, los prestará y facilitará a un anunciante (por ejemplo, los servicios de creación publicitaria, que se facturan a la agencia de publicidad que los traslada a su vez al anunciante, Sentencia de 15 de marzo de 2001, Asunto C-108/00, SPI).

Ha destacado, por fin, el TJUE que los citados servicios se localizan por esta regla aunque el anunciante no sea un empresario o profesional (Sentencia de 5 de junio de 2003, Asunto C-438/01, Design Concept). Resulta especialmente destacable esta precisión, ya que, como hemos visto, el presupuesto para la aplicación de esta regla especial es que el destinatario de los servicios no sea un empresario o profesional y que resida fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

El subapartado d) hace referencia a una serie de servicios profesionales, como son los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, salvo en el caso que estos servicios se encuentren relacionados con inmuebles. Enumera este apartado una serie de profesiones liberales, a las que se aplica esta regla, sin ningún nexo común entre ellas. No plantearía especial problema esta lista, más allá de identificar los elementos comunes a estas profesiones, sino fuera porque se incluye una cláusula de cierre referida a otras prestaciones

de servicios similares a las anteriores. Sobre el alcance de esta cláusula se ha pronunciado el TJUE en Sentencia de 16 de septiembre de 1997, en la que se aclara lo siguiente:

«20. De la Sentencia Linthorst, Pouwels en Scheres, antes citada, apartados 19 a 22, resulta que el término "otras prestaciones similares" no se refiere a algún elemento común de las actividades heterogéneas mencionadas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, sino a prestaciones similares a alguna de estas actividades, considerada por separado.

21. Debe considerarse que una prestación es similar a una de las actividades mencionadas en este artículo cuando una y otra responden a la misma finalidad.»

Partiendo de esta consideración, el TJUE ha estimado servicios asimilados los siguientes: servicios de orientación en la inversión (Sentencia de 21 de octubre de 2004, Asunto C-8/03, BBL), asimilados al asesoramiento; y servicios informáticos de adaptación de *software* (Sentencia de 27 de octubre de 2005, Asunto C-41/04, Levob Verzekeringen BV) y trabajos de investigación y desarrollo en materia medioambiental y tecnológica (Sentencia de 7 de octubre de 2010, Asunto C-222/09, Kronospan Mielec), asimilados a los de ingeniería.

También la doctrina de la DGT ha precisado varios servicios que se entienden asimilados, como la elaboración de ensayos clínicos, equiparado al asesoramiento (Consulta vinculante DGT de 5 de octubre de 2006), el visado profesional de los proyectos (Consulta vinculante DGT de 19 de marzo de 2007), etc.

EJEMPLO 30

Un consultor de bolsa establecido en el TAI ha prestado un servicio de asesoramiento sobre diversas inversiones a realizar en la bolsa de Hong Kong a un particular ruso. ¿Se localizará este servicio en el TAI?

Solución:

Este servicio es una excepción a la regla general de localización, pues no se localiza en sede del prestador, por ser el destinatario un particular establecido en un territorio tercero. Es, por tanto, una «exportación de servicios».

EJEMPLO 31

Un abogado establecido en el TAI ha prestado un servicio de asesoramiento sobre diversos contratos a cumplir en España a un particular americano. ¿Se localizará este servicio en el TAI?

Solución:

Este servicio es una excepción a la regla general de localización, pues no se localiza en sede del prestador, por ser el destinatario un particular establecido en un territorio tercero. Es, por tanto, una «exportación de servicios». En este caso, aun con utilización efectiva del servicio en el TAI, no se aplicará la regla de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA, por ser el destinatario un particular.

A nuestro juicio, tanto el subapartado c) (publicidad) como el d) (servicios profesionales), que acabamos de estudiar, se encuentran entre aquello que más fácilmente van a ser objeto de prestación por un empresario o profesional establecido a un destinatario no establecido y que no tenga la condición de empresario; piénsese, por ejemplo, en un servicio de asesoramiento para un particular americano, relativo a cualquier bien o propiedad detentada en España. Debemos añadir además que, aunque estos servicios, como en el ejemplo propuesto, sean objeto de consumo efectivo en el TAI, no les será de aplicación la regla de cierre contemplada en el artículo 70.Dos de la LIVA.

La letra e) del artículo 69.Dos de la LIVA incluye los servicios de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, que en la directiva se incluyen en el mismo apartado que los servicios profesionales mencionados en la letra d) anterior. Añade este apartado, sobre la relación de la Directiva Refundida, los «procedimientos y experiencias de carácter comercial», que se entienden como una mera precisión en el alcance más que una ampliación.

El problema práctico más relevante en la aplicación de este precepto viene dado porque estos servicios se prestan frecuentemente por vía electrónica. En ese caso, esta última regla resulta preferente sobre la que ahora estudiamos, aunque su contenido, como sabemos, es prácticamente idéntico (se diferencian en los casos en los que el destinatario es un no empresario establecido en Canarias, Ceuta y Melilla).

El siguiente punto incluye los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes. Aunque esta categoría no se contempla en la Directiva Refundida, el artículo 41 del Reglamento de Ejecución contempla como

incluidos en esta regla los servicios de traducción; por lo que podemos entender la previsión de nuestro precepto nacional como un desarrollo interpretativo del punto anterior relativo al «tratamiento de datos».

Se aplica esta regla también a los servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros; definiéndose unos y otros mediante la remisión a los apartados 16.º y 18.º del artículo 20.Uno de la LIVA. Se excluye de esta regla el alquiler de cajas de seguridad, servicio que se entiende relacionado con inmuebles y se localiza por la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA.

El artículo 56 de la Directiva Refundida, que sirve de base a esta regla, se refiere en términos genéricos a operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro. Como destacan López Bustamante y Gómez Aragón (*Manual del Impuesto sobre el valor añadido*, IEF 2008), aunque pueda parecer que la regla nacional es más restrictiva que la comunitaria, pues pueden existir servicios bancarios o de seguros no mencionados en la exención, la redacción de estos preceptos es muy amplia y la interpretación que de los mismos hace la DGT es aún más amplia, por lo que parece poco probable que se produzca tal restricción.

Debemos destacar, eso sí, que esta interpretación amplia de los supuestos incluidos en esta regla es coherente con el criterio sostenido por el TJUE, que ha considerado como servicios bancarios los prestados por una sociedad a una SICAV (sociedad de inversión de capital variable), consistentes en prestar asistencia a la SICAV en la gestión de sus activos, procurando que su asesoramiento se ajuste estrictamente a la orientación general de la gestión y a la política de inversión decidida por la SICAV; proporcionar a los responsables de la gestión diaria de la SICAV la documentación, la información y los informes orales o escritos en respuesta a las consultas que aquellos consideren necesarias para cumplir sus funciones; y prestar ayuda a la SICAV en materia de adquisición, suscripción, transmisión y enajenación de acciones, obligaciones y cualesquiera otros valores negociables, así como en materia de operaciones en divisas o de tesorería (Sentencia de 21 de octubre de 2004, Asunto C-8/03, BBL).

En una primera aproximación, resulta llamativa esta regla, pues con la remisión a los apartados de la exención, no parece tener relevancia esta previsión; si a estos servicios les aplicamos esta regla, no tributan por no encontrarse sujetos al IVA, pero si no aplicamos la regla y se localizan en el TAI, están exentos. No obstante, debemos tener presente la previsión del artículo 94.Uno.3.º de la LIVA, en cuya virtud son operaciones que generan el derecho a la deducción, entre otras, las siguientes:

«Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas

si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16 y 18 de esta ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad.»

Se contemplan a continuación los servicios de cesión de personal. Aunque no se definen ni en la Directiva Refundida ni en la LIVA, puede incluirse en esta regla todo acuerdo por el que el personal de una empresa cedente pase a trabajar según las instrucciones y dirección de la empresa cesionaria; particularmente las cesiones de personal que realizan las empresas de trabajo temporal (Consulta vinculante DGT de 21 de julio de 2006).

Contempla el siguiente apartado el doblaje de películas. Como destacan López Bustamante y Gómez Aragón (*Manual del Impuesto sobre el valor añadido*, IEF 2008), esta previsión no se encuentra en el artículo 56 de la Directiva Refundida y es, cuanto menos, de difícil encaje en cualquier otro apartado. No obstante, debemos destacar lo altamente improbable que parece que un empresario preste este servicio para un destinatario que no sea empresario, que además no se encuentre establecido en un TAI comunitario, para que tengamos que aplicar a la operación el artículo 69.Dos de la LIVA.

La letra j) del artículo 69.Dos de la LIVA contempla los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores. Para completar esta regla debemos acudir al artículo 38 del Reglamento de Ejecución, que define los elementos que tienen la consideración de medios de transporte: «los vehículos, motorizados o no, y demás dispositivos y equipos concebidos para el transporte de personas u objetos de un lugar a otro, que puedan ser remolcados o empujados por vehículos, y que se destinen normalmente a tareas de transporte y sean idóneos para ello».

El apartado 2 del mismo precepto incluye una enumeración, no cerrada, de bienes que tienen la consideración de medios de transporte, y que incluye:

- «a) Vehículos terrestres tales como automóviles, motocicletas, bicicletas, triciclos y caravanas.
- b) Remolques y semirremolques.
- c) Vagones de ferrocarril.
- d) Embarcaciones.
- e) Aeronaves.

- f) Vehículos específicamente concebidos para el transporte de enfermos o heridos.
- g) Tractores y otros vehículos agrarios.
- h) Vehículos para inválidos con propulsión mecánica o electrónica.»

Finalmente, el apartado 3 del mencionado precepto establece dos exclusiones de elementos que no se considerarán medios de transporte: «los vehículos permanentemente inmovilizados y los contenedores».

Conviene destacar que, aunque el concepto pueda parecer restringido, al ligar la función del medio al traslado de personas o bienes, la interpretación de la que proviene este concepto es realmente generosa, y ese transporte lo concibe no solo como un medio para un desplazamiento real de personas y bienes. Así se recoge en Sentencia del TJUE de 15 de marzo de 1989, Asunto C-51/88, Hamann, en la que se dice:

«15. A este respecto, el señor Hamann observa que la definición del concepto "medio de transporte" depende de la función esencial del objeto de que se trate. Ahora bien, el objetivo principal del flete de un yate de vela de alta mar no consiste en el transporte de personas y de bienes de un lugar a otro, sino en la práctica del deporte o de la navegación de recreo. De ello resulta que los yates de que se trata en el litigio principal no deben ser considerados como medios de transporte en el sentido de la letra d) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

16. La Comisión, por el contrario, considera que la expresión "medio de transporte" debe ser objeto de una interpretación amplia y que se refiere a toda máquina que pueda ser utilizada para trasladarse de un lugar a otro. Según la Comisión, toda embarcación de vela apta para la navegación marítima constituye por ello un medio de transporte en el sentido de la Sexta Directiva, aunque la finalidad primordial de su utilización sea la práctica deportiva.

17. Debe acogerse la tesis de la Comisión. En efecto, según el séptimo considerando de la Sexta Directiva, uno de los objetivos de esta última es determinar racionalmente el ámbito de aplicación de las legislaciones de los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a las prestaciones de servicios. De esta manera, el lugar en que se efectúan las prestaciones de servicios debe fijarse en principio, por razones de simplificación, donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica. No obstante, según el citado considerando, este principio general debe admitir excepciones en algunos supuestos particulares: así, en caso de arrendamiento de bienes muebles corporales, el lugar de la prestación de servicios será aquel donde se

efectúe la utilización de la cosa arrendada, con el objeto de evitar distorsiones de la competencia que puedan derivarse de las diferencias de los tipos del IVA entre los Estados miembros.»

Cabe, por último, destacar que este concepto extenso contenido en el Reglamento de Ejecución es más amplio que el que venía sosteniendo la DGT, que, siguiendo los criterios para calificar a los bienes como tales contenidos en la nomenclatura arancelaria, ha considerado que no eran medios de transporte, entre otros, los siguientes: excavadoras orugas y excavadoras de ruedas (Consulta DGT 625/2000), plataformas elevadoras (Consulta DGT 1081/2004), carretillas elevadoras (Consulta DGT V0042/1999), etc. Indudablemente, todos estos elementos son medios de transporte con arreglo al artículo 38 del Reglamento de Ejecución.

El penúltimo de los servicios a los que se aplica esta regla, contemplado en la letra k), es la provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

La inclusión de esta regla tiene una finalidad clarificadora, pues en muchos casos estos servicios se han considerado como relacionados con bienes inmuebles, al atribuirse a las redes de distribución de estos productos tal naturaleza.

Sentado lo anterior, debemos reconocer que es más bien extraño, por no decir inusitado, que un destinatario que no sea empresario contrate tales servicios, pues difícilmente pueden imaginarse los mismos sin una actividad empresarial.

El último de los servicios al que se aplica la regla especial para la exportación de los servicios es las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en esta regla. Parece también raro que este compromiso de no ejercer una actividad, que puede ser para un tiempo o un ámbito geográfico determinado, se preste para un destinatario que no sea empresario, al ser el tipo de convenciones realizadas entre empresarios que se distribuyen los mercados. No obstante, esta es la previsión legal que debemos aplicar.

3.2.5. La regla de cierre del artículo 70.Dos: servicios cuya utilización efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto

Cualquiera de los servicios que acabamos de estudiar como supuestos de «exportación de servicios», que no se entienden localizados en el TAI cuando el prestador de los

servicios sea un empresario o profesional establecido en el TAI y cuando el destinatario de los mismos, que no tenga la condición de empresario o profesional, tenga el domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo que se trate de las Islas Canarias, Ceuta o Melilla (no se aplica esta excepción en los servicios prestados por vía electrónica y de telecomunicaciones); si el destinatario fuera un empresario o profesional que no estuviese establecido en la Comunidad, se localizaría, según la regla general, en el lugar donde tuviera su sede o establecimiento permanente en el que se reciba el servicio.

No obstante, contempla el apartado 70.Dos de la LIVA una norma cautelar que sujeta estos servicios, contemplados en el artículo 69.Dos a pesar de tener como destinatario a un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio.

EJEMPLO 32

Una empresa americana ha contratado a un abogado español para que le represente en un juicio que se debe celebrar en los juzgados de Gandía. ¿Dónde se localizará el servicio?

Solución:

Aunque este servicio, por aplicación de la regla general, se localiza en el lugar donde el destinatario tenga su establecimiento permanente, el artículo 70.Dos de la LIVA establece como regla de cierre la localización en el TAI para los servicios contemplados en el artículo 69.Dos, entre los que se cuenta el servicio de abogacía, cuando su destinatario sea un empresario o profesional no establecido en el TAI ni en el TAI de otro Estado miembro ni en Canarias, Ceuta o Melilla. Como en este caso concurre la utilización efectiva del servicio en el TAI, se aplica dicha regla y se localiza en el TAI.

También resulta de aplicación esta regla a los servicios de mediación, en nombre y por cuenta ajena, cuyo destinatario sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI; los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI; y los servicios prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que sea la condición, empresarial o no, del destinatario.

El TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la aplicación de esta regla especial en Sentencia de 19 de febrero de 2009, Asunto C-1/08, Athesia Druck Srl. Esta sentencia recoge la aplicabilidad de dos criterios del tribunal, aparentemente contradictorios, para determinar si un servicio está localizado en el TAI.

Así, tiene que atenderse a quién es el destinatario efectivo de la prestación, en el sentido de que la norma se aplica no solo a los servicios prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un destinatario sino también a los servicios prestados indirectamente al destinatario, facturados a un tercero que los factura nuevamente al destinatario (Sentencia de 15 de marzo de 2001, Asunto C-108/00, SPI).

Sin embargo, en aquellos casos en los que no sea conocido que el destinatario va a utilizar los servicios en una nueva prestación, la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios dependerá únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate. No se obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios para su localización (Sentencia de 5 de junio de 2003, Asunto C-438/01, Design Concept SA).

No obstante, como concluye el tribunal en la sentencia que analizamos, sobre ambas reglas acaba proyectándose la regla especial, y si ya por la cadena de prestaciones, ya por el servicio individualizado, la prestación se utiliza efectivamente en el TAI, será de aplicación la regla especial.

3.3. REGLAS ESPECIALES DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Antes de estudiar cada una de las reglas especiales, debemos destacar la relación que mantienen estas con la regla general. El principio de especialidad, que postula que la ley especial se aplica con preferencia sobre la ley general, también rige en esta materia, por lo que, habiéndose establecido alguna regla especial, será preferente sobre la regla general de localización del artículo 69 de la LIVA. Así lo ha reconocido el TJUE, entre otras, en Sentencia de 6 de diciembre de 2007, Asunto C 401/06, Comisión contra Alemania, en la que dice:

«29. En tercer lugar, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, en lo que se refiere a la relación entre el apartado 1 y el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, dicho apartado 2 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el citado apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas (véanse, en

particular, las Sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. P. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. P. I-4595, apartado 20, y SPI, antes citada, apartado 15).

30. Por tanto, en lo referente a la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si esta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este mismo artículo (véanse, en particular, las Sentencias Dudda, apartado 21, y SPI, apartado 16, antes citadas).»

3.3.1. Servicios relacionados con los inmuebles

El artículo 70.Uno.1 de la LIVA contempla la regla de localización de los servicios relacionados con inmuebles: estos servicios se entenderán localizados en el TAI cuando esté localizado en el mismo el inmueble al que se vincule el servicio. Incluye la norma española una lista enunciativa de servicios que se entienden vinculados con los inmuebles:

- «a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
- g) La utilización de vías de peaje.
- h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.»

El artículo 47 de la Directiva Refundida regula esta regla de localización en los siguientes términos:

«El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la pro-

visión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.»

Poco cabe comentar en torno a esta regla, en la que la aproximación al lugar de consumo, en la medida que existe un inmueble al que se vincula el servicio, es máxima. Quedará más difusa dicha regla cuanto más se aleje la vinculación del servicio (que ya no exige la norma que sea directa) con el inmueble. Por otra parte, es norma general en la imposición indirecta el gravamen de las operaciones relacionadas con inmuebles en el lugar donde radique el inmueble, con lo que la elección es la más evidente.

El artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución señala unos rasgos generales que permiten calificar un servicio como relacionado con un inmueble, que se completan con sendas extensas listas de servicios incluidos y excluidos a las que después nos referiremos. Estos rasgos que permiten identificar la vinculación con un inmueble son:

- Servicios que deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos.
- Servicios que se destinen a un bien inmueble y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

El TJUE ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la aplicación de esta regla de localización estimando que tienen la consideración de servicios sobre bienes inmuebles aquellos que atañen a los bienes vinculados a una porción de la superficie terrestre, así como otros servicios como opciones canjeables por el derecho a utilizar inmuebles. En este sentido se pronuncia la Sentencia de 7 de septiembre de 2006, Asunto C-166/05, Heder Rudi, que dice:

«20. En lo que atañe al concepto de "bien inmueble", ha de señalarse que una de sus características esenciales es la de vincularse a una porción determinada de la superficie terrestre. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un terreno delimitado de manera permanente, aun cuando esté sumergido, puede calificarse de bien inmueble (véase, en este sentido, la Sentencia de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec. p. I-1527, apartado 34).

21. Los derechos de pesca como los adquiridos y revendidos por Heger pueden ejercerse en ciertas zonas bien determinadas del curso de agua en cuestión. Estos derechos, que no se refieren a las masas de agua que fluyen por el río, renovándose continuamente, sino a determinadas zonas geográficas en las que se permite su ejercicio, se vinculan, por tanto, a una superficie cubierta de agua que está delimitada de manera permanente.»

También cabe destacar que, siguiendo el principio de interpretación comunitaria de los conceptos comunitarios, ha entendido que podía calificarse como inmuebles determinados bienes unidos al terreno que, con arreglo a la normativa propia de los Estados miembros, no tenían tal calificación. Así se recoge, por ejemplo, en Sentencia de 16 de enero de 2003, Asunto C-315/00, Maierhofer; en la que se considera como bien inmueble una serie de pabellones desmontables a los que la legislación alemana niega tal calificación.

Resulta relevante destacar que la doctrina administrativa ha aplicado este criterio con carácter preferente sobre otros criterios especiales que puedan concurrir en relación con el mismo servicio (particularmente, con la lista de servicios que enumera el art. 69.Dos letras a) a 1) LIVA, hoy situados en la regla general). Así, entre otros, ha considerado la doctrina administrativa de la DGT servicios vinculados a inmuebles los siguientes: los de intervención de los notarios en transacciones inmobiliarias (Resolución vinculante de 9 de septiembre de 1986); los de preparación de informes relacionados con la venta de inmuebles y de redacción del documento de venta (Resolución no vinculante de 28 de enero de 1987); instalaciones varias: refrigeración y calefacción (Consulta de 19 de octubre de 1999), eléctricas (Consulta de 28 de febrero de 2003), de baldosas y azulejos (Consulta de 10 de marzo de 2000); levantamiento topográfico (Consulta de 21 de julio de 1998); instalación de estructuras metálicas para soportes publicitarios (Consulta de 5 de mayo de 2003); conservación de elementos relacionados con inmuebles, tales como soportes publicitarios (Consulta de 7 de enero de 1988), turbinas de aerogeneradores en parques eólicos (Consulta de 30 de marzo de 2001) o redes de transmisiones (Consulta de 7 de enero de 1988); cesión de despachos y los servicios accesorios para su utilización –refrigeración, calefacción, recepcionistas... (Resolución no vinculante de 21 de diciembre de 1987); servicios de supervisión de construcciones (Resolución no vinculante de 1 de julio de 1987); servicios de valoración de inmuebles (Resolución no vinculante de 30 de junio de 1994); prestaciones de servicios complejas, donde predomina el elemento inmobiliario (Consulta de 28 de abril de 1999); tasas portuarias (Consulta V1634/2011); etc.

También entendió incluidos en esta regla la DGT los servicios de montaje y desmontaje de ferias (Resolución no vinculante de 24 de mayo de 1989). No obstante, en

Sentencia de 27 de octubre de 2011, Asunto C-530/09, Inter-Mark Group, se ha pronunciado el TJUE sobre la localización de los servicios de diseño, cesión temporal y, en su caso, transporte y montaje puestos para clientes de *stands* en ferias de muestras y exposiciones, entendiendo que puede hallarse comprendida en el ámbito de aplicación de las siguientes reglas:

- Prestaciones de publicidad, cuando el puesto se concibe o utiliza con fines publicitarios.
- Servicios culturales, cuando el puesto se diseña y pone a disposición para una determinada feria o exposición de tema cultural, etc., o cuando corresponde a un modelo cuya forma, tamaño, composición material o aspecto hayan sido fijados por el organizador de una feria o exposición determinada.
- Arrendamiento de bienes muebles corporales, cuando la puesta a disposición temporal, a cambio de retribución, de los elementos materiales constitutivos del puesto sea un elemento determinante de dicha prestación.

El TJUE ha entendido en Sentencia de 27 de junio de 2013, Asunto C-653/11, Kasel, que un servicio complejo de almacenamiento consistente en la recepción de la mercancía en un almacén, su alojamiento en estanterías adecuadas, su conservación, su embalaje, su entrega y su carga y descarga, únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de dicho artículo si el almacenamiento constituye la prestación principal de una operación única y si se concede a los beneficiarios de esta prestación un derecho de uso de la totalidad o una parte de un bien inmueble expresamente determinado.

EJEMPLO 33

Una empresa belga sin establecimiento permanente en el TAI ha encargado la valoración de un inmueble que posee un cliente suyo en Covarrubias (Burgos). ¿Dónde se localizará el servicio?

Solución:

El mencionado servicio es un servicio relacionado con un inmueble, aplicándose la regla de localización contenida en el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA con carácter preferente sobre la regla general de localización de los servicios. Se localizará, por tanto, en el TAI.

Con una finalidad clara de limitar que el uso de esta regla se separe de su estricta finalidad, los artículos 31 bis, 31 ter y 31 quater del Reglamento de Ejecución, en su redacción dada por el Reglamento 1042/2013, vigente desde el 1 de enero de 2017, concretan una serie de prestaciones que se entienden relacionadas con inmuebles, así como determinados servicios que no se incluyen como vinculados con inmuebles.

Se entienden vinculados con inmuebles:

- El trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar.
- La prestación de servicios in situ de seguridad o vigilancia.
- La construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo.
- La construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares.
- La labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización.
- La supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles.
- La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.
- El arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.
- La prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares.
- La concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje.

- El mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqueté.
- El mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares.
- La instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles.
- El mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles.
- La gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último.
- La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d).
- Los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.
- La puesta a disposición de maquinaria para la ejecución de obras, cuando el prestador asuma la ejecución de la obra a realizar con tal maquinaria.
- Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica que se presten combinados con servicios de alojamiento hotelero o similares, tales como acampamento.

No se incluyen, sin embargo, los siguientes servicios:

- El trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado.

- El almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente.
- La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.
- La intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.
- El suministro de un *stand* en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del *stand*, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.
- La instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles.
- La gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias.
- Los servicios jurídicos distintos de los antes mencionados como incluidos, vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble.

3.3.2. Servicios de transporte

El artículo 70.Uno.2 de la LIVA contempla una regla especial de localización de determinados transportes, que se localizan en el TAI por la parte del trayecto recorrido por el mismo, en dos supuestos:

- Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
- Los de transporte de bienes distintos de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

Quedan excluidos de esta regla los siguientes transportes:

- Los transportes de mercancías cuyo destinatario sea un empresario, que se localizan en el TAI, cuando el empresario destinatario que reciba el servicio esté establecido en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Los transportes intracomunitarios, cuyos destinatarios no sean empresarios, que poseen una regla especial en el artículo 72 de la LIVA.

EJEMPLO 34

Un empresario establecido en el TAI ha contratado con una compañía aérea un viaje, por motivos laborales, de Valencia a París. ¿Dónde se localizará el servicio?

Solución:

Dicho servicio se localiza en el TAI por la parte de transporte recorrido en el TAI, es decir, por los kilómetros recorridos desde el despegue y hasta la salida del espacio aéreo correspondiente al TAI. No obstante, dicho servicio se encontrará exento por aplicación del artículo 22.Trece de la LIVA.

La Directiva Refundida contempla estas reglas de localización de los transportes en sus artículos 48 y 49. No existe en la Directiva, al igual que en la norma española, regla especial para los servicios de transporte de bienes cuyo destinatario sea un empresario actuando como tal, remitiéndose por tanto a la regla general.

EJEMPLO 35

Un empresario establecido en el TAI ha contratado con un transportista francés el traslado de determinadas mercancías desde Amiens a Getafe, por carretera. ¿Dónde se localizará el servicio?

.../...

.../...

Solución:

Con arreglo a la LIVA, dicho servicio no dispone de regla especial por lo que se localiza en el TAI por aplicación de la regla general, al ser su destinatario un empresario establecido en el TAI.

La regla de localización que hemos estudiado es aplicable cualquiera que sea el medio de transporte utilizado: terrestre, marítimo, fluvial o aéreo.

Como hemos señalado, esta regla se aplica a los transportes de viajeros y a los de mercancías efectuados por cuenta de no empresarios, planteándose un problema en su aplicación cuando el transporte se efectúa entre la península y las Islas Baleares, ya que el TAI comprende el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, y la distancia entre la península y Baleares es superior a 24 millas (sobre esta limitación en el espacio de la regla del transporte se ha pronunciado el TJUE, confirmando que no pueden someterse a gravamen los trayectos realizados fuera de las aguas territoriales: Sentencia de 13 de marzo de 1990, Asunto C-30/89, Comisión contra Francia). Esta cuestión ha sido tratada por la DGT mediante la Resolución 3/2004, de 21 de julio, en la que, atendiendo a los trayectos usuales marítimos y aéreos, se fija un cuadro de distancias entre los puertos de la península y Baleares y otro de las distancias entre los aeropuertos de península y Baleares, determinando además qué parte de dicha distancia total se entiende realizada en el TAI. El importe gravado se obtiene aplicando a la contraprestación el porcentaje sujeto que aparece en la última columna de los cuadros de la resolución. Permite, no obstante, esta resolución que transportes especiales, peligrosos o de gran volumen, que no sigan las rutas comerciales habituales, determinen las distancias recorridas por el TAI con arreglo a mediciones de las distancias reales según las rutas efectivamente seguidas.

El transporte de pasajeros, al que siempre se aplica esta regla, tiene especialidades que matizan su alcance. Así, se declara exento el transporte de viajeros y sus equipajes por vía aérea o marítima con origen o destino a puertos o aeropuertos localizados fuera del TAI (art. 22.13 LIVA); incluyendo las partes del territorio nacional que no están en el TAI (Canarias, Ceuta y Melilla), el TAI de otros Estados miembros y los territorios terceros. No se aplica, sin embargo, esta exención a los transportes terrestres.

3.3.3. Servicios localizados en el lugar de su realización material

El artículo 70.Uno.3 de la LIVA ha contemplado una enumeración de servicios, de naturaleza diversa, que se localizan en el TAI cuando materialmente hayan sido prestados en este: «acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio».

Esta regla supone una transposición del artículo 53 de la Directiva Refundida, que dispone:

«El lugar de prestación a un sujeto pasivo de servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias o exposiciones, así como de los servicios accesorios en relación con el acceso, será aquel en donde tengan lugar efectivamente las manifestaciones.»

El precepto que analizamos resulta aplicable exclusivamente a empresarios o profesionales; cuando los destinatarios de estos servicios no sean empresarios o profesionales serán de aplicación el artículo 54 de la Directiva, y su transposición contenida en el artículo 70.Uno.7.º de la LIVA.

A la hora de realizar un análisis de los servicios que podemos entender incluidos en esta enumeración destaca, en primer lugar, que se hace referencia al acceso a los servicios, concepto que debemos relacionar con una tarifa de entrada que permita disfrutar de una manifestación de estos servicios, no ya con un mero precio por la obtención del servicio, sin que exista una manifestación o muestra al exterior de los mismos. Así lo recoge expresamente el artículo 32 del Reglamento de Ejecución, que dispone:

«1. Los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares a que se refiere el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica.

2. El apartado 1 se aplicará, en particular, a:

a) El derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares.

b) El derecho de acceso a manifestaciones deportivas, como partidos o competiciones.

c) El derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios.

3. La utilización de instalaciones como gimnasios o similares a cambio del pago de una cotización no se inscribirá en el ámbito de aplicación del apartado 1.»

Se incluyen también los servicios accesorios a dicho acceso, que vienen constituidos por todos aquellos necesarios para que se produzca el acceso y aun otros que se presten para lograr una mejor ejecución del servicio, según ha declarado el TJUE en Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Asunto C-327/94, Dudda. El Reglamento de Ejecución ofrece un concepto y algunos ejemplos en su artículo 33, donde se recogen las directrices emanadas de la doctrina del TJUE que acabamos de reseñar. Así, establece el citado precepto:

«Los servicios accesorios contemplados en el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE comprenderán los servicios directamente relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, que se presten por separado a cambio de una contrapartida a la persona que asiste a una manifestación.

Estos servicios accesorios comprenderán, en particular, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.»

No se incluyen, por el contrario, con la modificación producida en este precepto, los servicios de organización de estos eventos culturales y análogos, realizados para empresarios; ni los servicios de intérpretes, profesores u otros profesionales, necesarios para realizar estas prestaciones, prestados para otros empresarios; ya que, ni unos ni otros se encuentran relacionados con el acceso a estas manifestaciones, sino con la propia manifestación. Estos servicios se localizarán, en ausencia de regla especial, por la regla general, y siendo un empresario su destinatario, esta regla general los llevará al lugar donde el empresario destinatario tenga su establecimiento para el que se reciban.

Se localiza, no obstante, por esta regla especial el suministro de entradas que permitan acceder a estas manifestaciones por parte de un intermediario que actúe en nombre propio pero por cuenta de un organizador o un sujeto pasivo, distinto del organizador, según establece el artículo 33 bis del Reglamento de Ejecución.

Esta regla fue introducida con la finalidad de restringir, entre empresarios, el ámbito de aplicación de los servicios localizados en el lugar de prestación material. No obstante, el TJUE, en Sentencia de 13 de marzo de 2019, Asunto C-647/17, Srf konsulterna AB, entendió que la misma resultaba aplicable a un servicio que consiste en una formación en contabilidad y gestión, de una duración de cinco días, impartida únicamente a personas que son sujetos pasivos y que exige una inscripción y un pago previos, al equiparar este pago a una tarifa de entrada. En nuestra opinión, no ha estado especialmente acertado el TJUE en este fallo. Como señaló la Comisión en sus alegaciones, el concepto de «acceso a manifestaciones» debe entenderse como el derecho a entrar en un lugar; y los servicios controvertidos en el asunto principal no tienen principalmente el carácter de un derecho a entrar en un lugar, sino más bien el carácter de un derecho a participar en una determinada formación. No obstante, como hemos visto, el Tribunal no ha acogido este criterio.

EJEMPLO 36

Una empresa española desea concurrir a la feria de Múnich. Para ello debe satisfacer un pago de 10.000 euros al organizador, además de alquilar el espacio correspondiente directamente de la feria. Desea además invitar a algunos de sus clientes, por lo que adquiere varios pases de la feria, por importe de 1.000 euros. ¿Dónde se localizarán estos servicios?

Solución:

El primero de los servicios es el de organización de la feria. Este servicio no tiene regla especial que lo regule, por lo que, en aplicación de la regla general, se localizará en sede del destinatario, es decir, en el TAI.

El segundo servicio es el arrendamiento del espacio físico en la feria. Se trata de un servicio relacionado con un inmueble, por lo que se localizará allí donde se encuentre el inmueble, es decir, en Alemania.

El tercer y último servicio es el de acceso a la feria, servicio de carácter cultural que se localizará donde se preste materialmente, en este caso, Alemania.

Los servicios a los que se puede obtener acceso son de lo más variados. Debemos, no obstante, tener ciertas precauciones cuando examinamos las consultas de la DGT, pues como ya hemos comentado, con anterioridad al 1 de enero de 2011, los servicios a los que se aplicaba esta regla eran los servicios culturales, docentes, etc., y sus servi-

cios accesorios; y ahora esta regla se aplica exclusivamente a los servicios de acceso a los servicios culturales, docentes, etc., y sus servicios accesorios. Así, en particular, el servicio de prospección e investigación de especies de pesca o los convenios de investigación, calificados por la DGT como servicios de carácter científico, ya no se encuentran dentro de esta regla especial de localización, pues no existe acceso alguno a un servicio de carácter científico, sino la prestación de un servicio de carácter científico.

3.3.4. Servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión

3.3.4.1. La regla de localización

El legislador nacional ofrece una definición de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, en el artículo 69. Tres, números 3, 4 y 5 de la LIVA.

Los servicios de telecomunicación se definen de la siguiente manera:

«Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.»

Por su parte, el número 4.º del apartado 3 del artículo 69 de la LIVA define los servicios prestados por vía electrónica de la siguiente forma:

«Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.»

Finalmente, el número 5 del mismo artículo 69.Tres de la LIVA define los servicios de radiodifusión y televisión en los siguientes términos:

«Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.»

Aun más amplio es el desarrollo de estas enumeraciones que contiene el Reglamento de Ejecución (en su modificación efectuada por Reglamento 1042/2013) en los artículos 6 bis (definición de servicios de telecomunicación), 6 ter (definición de servicios de radiodifusión y televisión) y 7 (definición de servicios de vía electrónica).

Así, en artículo 6 bis del Reglamento de Ejecución se incluye un listado de servicios que cabe entender incluidos dentro de los servicios de telecomunicaciones y que incluye las siguientes prestaciones:

- a) Los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía).
- b) Los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP).
- c) Los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas.

- d) Los servicios de radiobúsqueda.
- e) Los servicios de audiotexto.
- f) Los servicios de fax, telégrafo y télex.
- g) El acceso a internet, incluida la World Wide Web.
- h) Las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

Añade el apartado dos que estos servicios no abarcarán, en ningún caso, los comprendidos en los restantes servicios que estamos estudiando, es decir, los prestados por vía electrónica y los de radiodifusión y televisión.

Reglas similares se repiten en la definición de servicios de radiodifusión y televisión y prestados por vía electrónica que se contiene en el Reglamento de Ejecución. Aunque lógico es que al ocuparse de la definición de tales servicios se preocupe el legislador comunitario por deslindarlos, realmente tal deslinde carece de relevancia excesiva en la medida en que, como veremos, el tratamiento que se dispensa a todos estos servicios resulta homogéneo.

El artículo 6 ter del Reglamento de Ejecución se destina, como ya hemos señalado, a los servicios de radiodifusión y televisión. En su apartado 1.º contiene una definición de estos servicios, prácticamente idéntica a la recogida por el legislador español en el artículo 69.Tres.5.º de la LIVA.

En su apartado dos añade una precisión sobre las prestaciones incluidas en estos servicios, incluyendo los siguientes:

- Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión.
- Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión.

Más interesante resulta el apartado tercero de dicho precepto, en el que además de incluir la consabida exclusión de los restantes servicios de este tipo, en el presente caso, servicios por vía electrónica y de telecomunicaciones, se excluyen también los siguientes:

- El suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos.
- La cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva.
- El arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión.
- Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

Finalmente, el artículo 7 del Reglamento de Ejecución desarrolla el concepto de servicios prestados por vía electrónica. En el apartado 1 de dicho precepto se ofrece un concepto general, más sencillo, a nuestro juicio, que el adoptado en la norma nacional. Así se consideran servicios electrónicos los «prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.»

El apartado 2, al igual que en los restantes casos, incluye una lista de servicios que cabe entender incluidos en este caso, y entre los que se comprenden los siguientes:

- El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.
- Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.
- Los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).

Se cierra esta enumeración del apartado dos con una remisión al anexo I del propio reglamento, en el que, a su vez, se especifica, en relación con cada uno de los tipos de servicio a los que se refiere el anexo II de la directiva como servicios telemáticos, qué prestaciones concretas cabe entender incluidas. Así, combinando ambas listas, obtenemos el siguiente conjunto de servicios incluidos como servicios por vía electrónica:

- Servicios de suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, que comprenderá los siguientes:
 - Alojamiento de sitios web y de páginas web.
 - Mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas.
 - Administración de sistemas remotos.
 - Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos.
 - Suministro en línea de espacio de disco a petición.
- Servicios de suministro de programas y su actualización, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de programas informáticos, como, por ejemplo, programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones.
 - Programas para bloquear la descarga de *banners* publicitarios.
 - Descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras.
 - Instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web.
 - Instalación automatizada en línea de cortafuegos.
- Servicios de suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de fondos de escritorio.
 - Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas.
 - Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas.

- Suscripción a periódicos y revistas en línea.
 - Weblogs y estadísticas de sitios web.
 - Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos.
 - Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados.
 - Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, *banners* en un sitio web o página web.
 - Uso de motores de búsqueda y de directorios de internet.
- Servicios de suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos.
 - Acceso o descarga de películas.
 - Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.
 - Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador de servicios de comunicación, como, por ejemplo, televisión o vídeo a la carta.
 - Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

- Suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial.
- Entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.
- Servicios de suministro de enseñanza a distancia, que comprenderá los siguientes:
 - Enseñanza a distancia automatizada que dependa de internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.
 - Ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

Finalmente, como en los demás casos, el apartado tres del precepto incluye una lista de servicios que no se encuentran incluidos, en la que además de los servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicación se citan:

- Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica.
- Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares.
- El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas.
- Los CD y casetes de audio.
- Las cintas de vídeo y DVD.
- Los juegos en CD-ROM.
- Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico.
- Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.
- Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos.
- Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea.

- Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.
- Los servicios de ayuda telefónica.
- Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal.
- Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas.
- Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea.
- El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

Desde la reforma de 2010, tanto la Directiva Refundida como la LIVA han contenido reglas especiales de localización para los servicios objeto de nuestro estudio: por una parte, servicios por vía electrónica (art. 58 de la directiva y 70.Uno.4.º LIVA) y, por otra, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (art. 58 de la directiva y 70.Uno.8.º LIVA), si bien con idéntico contenido: era una regla aplicable exclusivamente en el caso de que el destinatario fuera una persona que no tuviera la condición de empresario o profesional y localizaba los servicios en el TAI siempre que el destinatario de los mismos se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI.

Con la reforma operada y con vigencia a partir del 1 de enero de 2018 se han unificado las reglas para todos los servicios de este tipo, sean prestados por vía electrónica, o sean de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y cuyos destinatarios sean personas que no actúen como empresarios o profesionales.

El elemento novedoso que se ha introducido con la nueva regulación es un umbral aplicable exclusivamente a los empresarios o profesionales de los Estados miembros de la Unión Europea. Se restringe, además, la aplicación a los empresarios con una dimensión limitada, identificándolos con aquellos que solo se encuentran establecidos en un único Estado miembro. El umbral se fija en 10.000 euros. Cuando el conjunto de prestaciones de servicios de estos servicios a destinatarios de un Estado miembro en el año natural se encuentra por debajo del umbral, el empresario puede optar por tributar en el Estado miembro donde esté establecido el mismo o en el Estado miembro de residencia del destinatario. En todo caso, formulada la opción, se debe tributar obligatoriamente en el Estado miembro de residencia del destinatario por el que se haya optado, sin que la opción tenga validez operación por operación. Una vez superado dicho umbral, desaparece la opción y

se deben localizar las prestaciones, obligatoriamente, en el Estado miembro de residencia del destinatario. No existe, sin embargo, una exclusión por esta superación del umbral, de forma que no se determina un periodo mínimo de aplicación de la regla tras la superación del mismo.

Para los empresarios establecidos en territorios terceros y los empresarios establecidos en la Unión, cuando estos que cuenten con más de un establecimiento, no existe dicho umbral, y los servicios prestados a personas que no tengan la condición de empresario o profesional deben tributar, siempre, en el Estado miembro de residencia del destinatario.

Finalmente, debemos destacar que esta regla no resulta de aplicación a los servicios cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales, que se localizarán por aplicación de la regla general.

Se regulan estas cuestiones en los apartados 4.º y 8.º del artículo 70.Uno de la LIVA, que establecen:

«4.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radio-difusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI, en los siguientes casos:

a) Cuando concurren los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios a destinatarios que no sean un empresario o profesional actuando como tal, que se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el territorio de la Comunidad excluido el Estado miembro señalado en la letra a'), haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional.

Lo previsto en esta letra a) será de aplicación, en todo caso, a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las mencionadas prestaciones de servicios efectuadas en las condiciones señaladas en esta letra a), aunque no se haya superado el citado límite, cuando los empresarios o profesionales hubieran optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro donde estén establecidos.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

8.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando concurren los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro;

b) que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

c) que el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios, a los destinatarios citados en la letra a), no haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional.

Lo previsto en este número será de aplicación a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso hasta que haya superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

Dichos empresarios o profesionales podrán optar por no aplicar lo dispuesto en este número, en la forma que reglamentariamente se establezca aunque no hayan superado el límite de 10.000 euros. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.»

Debe completarse esta regla de localización con las previsiones contenidas en el Reglamento de Ejecución que contempla también una serie de presunciones para establecer la localización concreta de los destinatarios de los servicios en estos supuestos, contenidas en los artículos 24 bis y 24 ter. Estas presunciones establecen lo siguiente:

- Cuando el servicio se preste en un lugar que requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.
- Cuando dicho lugar que requiere la presencia física sea un buque u otro medio de transporte, se considerará que es el lugar donde se inicie el transporte.
- Cuando el servicio se preste a través de una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido en el lugar de instalación de la línea fija terrestre.
- Cuando el servicio se preste a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.
- Cuando para usar el servicio sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar.

Añade el artículo 24 quinquies del Reglamento de Ejecución que estas presunciones podrán refutarse mediante tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido en otro lugar.

Por su parte, el artículo 24 septies del Reglamento de Ejecución establece los elementos de prueba aplicables:

- a) La dirección de facturación del cliente.
- b) La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
- c) Los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco.
- d) El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente.

- e) La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio.
- f) Otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Podemos concluir la exposición anterior con una sistematización de los puntos de conexión que fijan las reglas citadas:

A) Prestador empresario establecido únicamente en el TAI, destinatario:

a) Empresario o profesional:

- Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Establecido en el TAI de otro Estado miembro: localizado en el TAI de ese otro Estado miembro, por aplicación de la regla general.
- Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; salvo en los casos en los que, por aplicación de la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios sean de utilización o explotación en el territorio de la Unión Europea.

b) Persona que no actúa como empresario o profesional:

- Con domicilio o residencia en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla especial.
- Con domicilio o residencia en el TAI de otro Estado miembro. En este caso, debemos diferenciar las siguientes situaciones:
 - Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros en ese otro Estado miembro ni se ha optado por tributar en el TAI de ese otro Estado miembro: localizado en el TAI, por aplicación de la regla especial.
 - Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros en ese otro Estado miembro pero se ha optado por tributar en el TAI de ese otro Estado miembro: localizado en el TAI de ese Estado miembro, por aplicación de la regla especial. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial de la Unión, al que después nos referiremos.

- Si se ha superado el umbral en ese otro Estado miembro: localizado en el TAI de ese Estado miembro, por aplicación de la regla especial. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial de la Unión, al que después nos referiremos.
- Establecido en territorio tercero: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general. Estos servicios no pueden acogerse a la regla especial de «exportación de servicios» que se contempla en el artículo 69.Dos de la LIVA.

B) Prestador empresario establecido únicamente en el TAI de otro Estado miembro, destinatario:

a) Empresario o profesional:

- Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Establecido en el TAI de otro Estado miembro: localizado en el TAI de ese otro Estado miembro, por aplicación de la regla general.
- Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; en este caso, si fuera de aplicación la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios se localizarían en el TAI cuando fuera este el lugar de utilización o explotación.

b) Persona que no actúa como empresario o profesional:

- Con domicilio o residencia en el TAI, debemos diferenciar:
 - Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros ni se ha optado por tributar en el TAI: TAI del Estado miembro de establecimiento del empresario, por aplicación de la regla especial.
 - Si se ha superado el umbral: tributación en el TAI por la operación en la que se supera el umbral y todas las posteriores. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial de la Unión, al que después nos referiremos.
 - Si se ha optado: tributación en el TAI por todas las operaciones. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial de la Unión, al que después nos referiremos.

- Establecido en el TAI de otro Estado miembro o establecido en territorio tercero: estas operaciones son ajenas al IVA, en la medida que no inciden en el TAI.

C) Prestador empresario establecido en más de un TAI de la Unión Europea o en territorio tercero, destinatario:

a) Empresario o profesional:

- Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Establecido en el TAI de otro Estado miembro: localizado en el TAI de ese otro Estado miembro, por aplicación de la regla general.
- Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; en este caso, si fuera de aplicación la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios se localizarían en el TAI cuando fuera este el lugar de utilización o explotación.

b) Persona que no actúa como empresario o profesional:

- Con domicilio o residencia en el TAI, se localiza la prestación en el TAI, por aplicación de la regla especial, sin que se apliquen umbrales. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial de la Unión o el régimen especial externo de la Unión, a los que después nos referiremos.
- Establecido en el TAI de otro Estado miembro: se localiza la prestación en el TAI de ese otro estado miembro, por aplicación de la regla especial, sin que se apliquen umbrales. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial de la Unión o el régimen especial externo de la Unión, a los que después nos referiremos.
- Establecido en territorio tercero, distinguimos:
 - Si el prestador es empresario establecido en el TAI, aunque con varios establecimientos, siendo el lugar de ubicación del establecimiento prestador el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
 - En otro caso: estas operaciones son ajenas al IVA, en la medida en que no inciden en el TAI.

EJEMPLO 37

Una empresa española presta servicios de alojamiento de páginas webs. Entre otros, se han prestado dichos servicios a un particular español, un particular francés, un particular americano, una empresa alemana, una empresa rusa y otra empresa china que utiliza su página web en el mercado español exclusivamente.

Para la resolución de este ejemplo adoptaremos las siguientes hipótesis:

- a) La empresa española cuenta con varios establecimientos permanentes en la Unión Europea.
- b) La empresa española cuenta con un solo establecimiento permanente, situado en el TAI, pero ha superado el umbral de 10.000 euros en sus servicios en el Estado donde se presta servicios a un particular (en el ejemplo, Francia).
- c) La empresa española cuenta con un solo establecimiento permanente, situado en el TAI, pero no ha superado el umbral de 10.000 euros en sus servicios en el Estado donde se presta servicios a un particular (en el ejemplo, Francia).

¿Dónde se localizarán estos servicios?

Solución:

Se trata de servicios prestados por vía electrónica a localizar según el destinatario:

- Al particular español, en el TAI, en todos los casos, por aplicación de la regla contemplada en el artículo 70.Uno.8.º de la LIVA.
- Al particular francés, depende de cada una de las hipótesis planteadas:
 - Cuando el prestador cuente con varios establecimientos permanentes en el TAI de la Unión Europea, en Francia, domicilio del destinatario, por aplicación de la regla contemplada en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA.
 - Cuando el prestador cuente con un solo establecimiento permanente, situado en el TAI, pero ha superado el umbral de 10.000 euros en sus servicios en el Estado donde se presta servicios, en Francia, domicilio del destinatario, por aplicación de la regla contemplada en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA.
 - Cuando el prestador cuente con un solo establecimiento permanente, situado en el TAI, pero no ha superado el umbral de 10.000 euros en sus servicios en el Estado donde se presta servicios, se localizará en España, sede del prestador, salvo que se haya optado por la tributación en destino, esto es, en Francia, por aplicación de la regla contemplada en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA.

.../...

.../...

- Al particular americano, al no existir regla especial, se aplicará la regla general y se localizará en la sede del prestador, esto es, en el TAI.
- Al empresario alemán, por la regla general, en sede del destinatario, esto es, en el TAI de Alemania.
- Al empresario ruso, por la regla general, en sede del destinatario, esto es, fuera de los TAI del IVA.
- A la empresa china, al producirse la utilización efectiva del servicio en el TAI, le será aplicable la regla de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA y se localizará el servicio en el TAI.

3.3.4.2. *El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica*

A) Significado del régimen especial

La regla general de localización de las prestaciones de servicios no presenta especiales problemas en la gestión del impuesto. Cuando se trata de operaciones que se realizan entre empresarios y se localizan en la sede del destinatario, la declaración, liquidación y pago del impuesto no presenta una problemática especial, pues se realiza por el empresario destinatario, por la llamada regla de inversión del sujeto pasivo, cumpliendo con las obligaciones materiales y formales en el territorio donde normalmente cumple con sus obligaciones del impuesto. Igualmente, cuando las operaciones se realizan entre un empresario o profesional y una persona que no tiene la condición de empresario o profesional y se localizan en sede del empresario prestador, tampoco la gestión presenta problemas, pues el empresario prestador cumple con sus obligaciones en el Estado de su establecimiento, sin mayor especialidad.

Los problemas se generan cuando las reglas de localización fijan el punto de conexión de un servicio en un territorio donde el empresario o profesional que presta el mismo no se encuentra establecido, siendo además que el destinatario del servicio no tiene la condición de empresario o profesional.

Como hemos visto en el epígrafe anterior, tal es el caso de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión. Se localizan en el TAI determinadas operaciones realizadas por empresarios establecidos en otros Esta-

dos miembros (en función de la superación del umbral o el ejercicio de una opción), así como las realizadas por empresarios establecidos en territorios terceros, cuyos destinatarios son personas que no actúan como empresarios o profesionales residentes o domiciliados en el TAI.

Igualmente, se localizan en el TAI de otros Estados miembros tanto determinadas operaciones realizadas por empresarios establecidos en el TAI (en función de la superación del umbral o el ejercicio de una opción), así como las realizadas por empresarios establecidos en territorios terceros, cuyos destinatarios son personas que no actúan como empresarios o profesionales residentes o domiciliados en el TAI de esos otros Estados miembros.

Dado que los destinatarios en todos estos casos no son empresarios, el legislador comunitario ha decidido con muy buen criterio que, por la recepción de tales servicios, no se les deben imponer obligaciones materiales ni formales relacionadas con el IVA de estas operaciones a las personas que no tienen la condición de empresario o profesional.

Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones debe recaer en el empresario o profesional prestador del servicio, lo que entraña determinadas dificultades y costes de aplicación del tributo para los mismos, en la medida en que se le exige cumplir con obligaciones en un territorio distinto al de su establecimiento.

Originalmente se estableció un régimen especial para los prestadores de estos servicios establecidos en territorios terceros, con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales y para garantizar la efectiva recaudación del IVA. Con la modificación a partir de 1 de enero de 2015 de la regla de localización, localizando en todo caso los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el lugar de domicilio o residencia del destinatario que no tuviera la condición de empresario o profesional, se extendió este régimen también a los empresarios establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea.

La reforma que entrará en vigor el 1 de enero de 2019, como hemos visto, solo ha supuesto el establecimiento de umbral u opción para los empresarios establecidos en un único TAI de la Unión Europea, manteniéndose, con pequeños ajustes, este régimen especial.

Como ya hemos señalado, el régimen especial atiende a una simplificación en las obligaciones formales, para hacer menos costoso el cumplimiento de las obligaciones formales asociadas a la aplicación del tributo. Se presenta en dos modalidades:

- El denominado régimen exterior de la Unión, aplicable a empresarios o profesionales no establecidos, que realicen prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, de las

que sean destinatarios personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que sean residentes o domiciliados en el TAI de algún Estado miembro de la Unión Europea.

Esencialmente, en este caso se les va a permitir elegir una sola Administración tributaria frente a la cual se va a cumplir el conjunto de obligaciones por el impuesto, esto es, la declaración, liquidación y pago del impuesto. Al Estado miembro que se haya elegido para el cumplimiento de estas obligaciones se le denominará «Estado miembro de identificación».

- El denominado régimen de la Unión, aplicable a empresarios o profesionales establecidos en el TAI de un Estado miembro (aunque cuenten con establecimientos permanentes en el TAI de otro u otros Estados miembros), que realicen prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, de las que sean destinatarios personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que se localicen por las reglas especiales establecidas en el artículo 70.Uno 4.º y 8.º en el TAI de un Estado miembro distinto del de su establecimiento.

La especialidad, en este caso, vendrá determinada por que el «Estado miembro de identificación» será el Estado miembro donde se encuentre establecido el empresario o profesional.

B) Normas comunes

La aplicación de este régimen especial es voluntaria, debe optarse por su aplicación en el momento de presentación de la declaración de inicio, que se deberá presentar a más tardar en el décimo día del mes siguiente a la fecha en la que se hayan iniciado las operaciones.

Formulada la opción, el régimen especial se aplicará en todos los Estados miembros en los que se realicen operaciones acogidas al mismo.

En el caso de no acogerse a este régimen especial, los empresarios o profesionales deberán cumplir sus obligaciones de registro, declaración y pago del impuesto en todos y cada uno de los Estados miembros en los que realicen operaciones de las susceptibles de acogerse al régimen especial.

El artículo 163 septiesdecies de la LIVA recoge las siguientes causas de baja en el régimen especial:

- a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.

Esta declaración deberá presentarse al menos 15 días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha en la que surta efecto la misma y respecto al régimen especial al que se aplique.

- b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido. Se presume producida esta causa cuando no se presten servicios de este tipo en ninguno de los Estados miembros de consumo durante ocho trimestres seguidos.
- c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales, tales como el cambio de sede o la implantación de un establecimiento permanente.
- d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales. Se considera que se produce este hecho en cualquiera de los supuestos siguientes: cuando se hayan remitido comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar declaración durante los tres trimestres anteriores y no se haya presentado en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio; cuando se hayan remitido comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar el pago durante los tres trimestres anteriores y no se haya pagado íntegramente en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio; cuando el empresario o profesional haya incumplido la obligación de poner a disposición de cualquiera de los Estados miembros, sea el de identificación o el de consumo, el registro, cuando se hayan remitido comunicaciones o recordatorios de esta obligación y no se hayan presentado en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio.

En aquellos casos en los que la exclusión se deba a este incumplimiento reiterado, el empresario o profesional no podrá acogerse a ninguna de las dos modalidades del régimen especial durante un periodo de ocho trimestres consecutivos a partir de la fecha de efectos de la exclusión.

En todo caso, la decisión sobre la exclusión será adoptada por el Estado miembro de identificación exclusivamente; si bien, los demás Estados miembros pueden solicitar al mismo que excluya a un determinado operador.

En los casos en los que se pretenda cambiar de Estado miembro de identificación, por traslado de la sede o de establecimiento permanente, debe presentarse una declaración de baja en el Estado que constituía Estado miembro de identificación y presentar una nueva declaración de alta en el nuevo Estado miembro que será Estado miembro de identificación. El cambio de Estado miembro de identificación surtirá efecto desde la fecha en que se produzca, siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración correspondiente a cada uno de los Estados miembros de identificación afectados en la que informe del cambio de Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente; sin que en tal caso se produzca periodo mínimo de exclusión del régimen especial.

C) Régimen exterior de la Unión

Tal y como ya hemos adelantado, este régimen resulta aplicable a los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, considerando como tales a los que no tengan, al menos, un establecimiento permanente en cualquier Estado miembro, que presten servicios de los incluidos en el régimen a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, establecidas en el TAI de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, según recoge el artículo 163 octiesdecies de la LIVA.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios localizadas en los Estados miembros, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de la LIVA, estudiados anteriormente.

Como hemos señalado, el régimen se funda en la elección por el empresario o profesional de una administración de la Unión Europea como ventanilla única, a la que se denomina «Estado miembro de identificación», y donde cumplirá todas sus obligaciones formales y materiales. Dicha opción se ejecuta mediante la declaración en este Estado del inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

Todas las obligaciones materiales y formales se deben cumplir ante el Estado miembro de identificación (el art. 163 noniesdecies LIVA se denomina obligaciones formales, pero a pesar de ello se establece, como obligación específica, el ingreso del impuesto correspondiente, lo que indudablemente es una obligación material). En concreto, enumera el citado artículo las siguientes obligaciones:

- a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial, por vía electrónica.

Como consecuencia de la declaración de inicio, la Administración tributaria asignará al empresario o profesional un número individual de identificación, que se notificará por vía electrónica y deberá hacerse constar en las declaraciones-liquidaciones que presente.

- b) Presentar, por vía electrónica, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del periodo al que se refiere la declaración.

En la misma se indicará la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas.

- c) Deberá ingresar, dentro del plazo de presentación de la declaración y en el Estado miembro de identificación, el impuesto correspondiente a cada declaración; esto es, la totalidad de las cantidades a ingresar en la totalidad de los Estados miembros.

- d) Mantener a disposición, tanto de las autoridades del Estado miembro de identificación como del Estado miembro de consumo, un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial, con la precisión suficiente para que las Administraciones tributarias de cualquiera de los Estados miembros de consumo puedan comprobar si la declaración presentada es correcta.

El artículo 61 quinquiesdecies del RIVA recoge el detalle de la documentación a incluir en este registro:

- El Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio.
- El tipo de servicio prestado.
- La fecha de la prestación del servicio.
- La base imponible con indicación de la moneda utilizada.
- Cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible.
- El tipo del impuesto aplicado.
- El importe adeudado del impuesto con indicación de la moneda utilizada.
- La fecha y el importe de los pagos recibidos.

- Cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio.
- La información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido.
- El nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo.
- La información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

La aportación de dicho registro se realizará, previa solicitud de cualquier Estado miembro de identificación o consumo, por vía electrónica.

El registro deberá conservarse durante un periodo de 10 años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

- e) Expedir y entregar factura. Se establece, finalmente, en el artículo 163 vices de la LIVA que en la declaración-liquidación a presentar por este régimen especial no podrá deducirse cuota soportada alguna.

No obstante, podrá obtenerse su devolución con arreglo al procedimiento previsto para la devolución de las cuotas soportadas que haya establecido cada uno de los Estados miembros de consumo. En el caso español, dicho procedimiento es, como sabemos, el previsto en el artículo 119 bis de la LIVA, teniendo como especialidad que no se requerirá la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI.

D) Régimen de la Unión

Este régimen, como ya hemos adelantado también, se aplica en el caso de empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el Estado miembro de consumo, que presten servicios incluidos en el régimen especial a personas que no tengan la condición de empresario o profesional siempre que, además, según lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva Refundida los servicios deban entenderse efectuados en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté establecido el empresario o profesional.

En este caso, la especialidad viene determinada por que el «Estado miembro de identificación» será el Estado miembro donde tenga su sede.

Si dispusiera de varios establecimientos permanentes (téngase presente que según la directiva cuando se dispone de varios centros de actividad, la sede es un establecimiento permanente, por lo que solo puede hablarse estrictamente de sede cuando se dispone de

un único establecimiento permanente), el empresario o profesional podrá optar entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente. La opción vinculará en tanto no sea revocada, teniendo una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

El artículo 163 duovicies de la LIVA recoge las obligaciones asociadas a esta modalidad del régimen especial que, al igual que en el régimen exterior de la Unión, son las siguientes:

- a) Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
- b) Presentar, por vía electrónica y en el plazo de 20 días a partir del final del periodo al que se refiere, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios.
- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, el importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.
- d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

También en este caso se recoge la exclusión del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se refiere este régimen en cada uno de los Estados de consumo.

No obstante, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y que realicen en un Estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios en este régimen especial, a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del impuesto que deban presentar en dicho Estado miembro por la realización de esas otras operaciones distintas a las del régimen especial.

En todo caso, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto conforme al procedimiento previsto para la devolución a no establecidos.

Acaba aclarando el artículo 163 quatercices de la LIVA que este régimen especial de la Unión no resultará aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el TAI por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo; siéndoles aplicable el régimen general del impuesto.

3.3.5. Servicios de restaurante y *catering*

El artículo 70.Uno.5 de la LIVA establece las reglas de localización aplicables a los servicios de restaurante y *catering* que, con anterioridad al 1 de enero de 2010, no se encontraban contemplados de forma expresa en ninguna regla especial y a los que se les aplicaba, en consecuencia, la regla general de localización en la sede o establecimiento permanente del prestador.

Con la nueva redacción se entenderán localizados en el TAI los servicios de restauración y *catering* prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuando el lugar de inicio del mencionado transporte se encuentre en el TAI.

Se iguala, con esta regulación, a la regla prevista para las entregas de bienes en el curso de un transporte realizado en la Comunidad, y que se encuentra contemplada en el artículo 68.Dos.4 de la LIVA. A este respecto, conviene traer a colación la distinción entre una entrega de bienes, que tenga por objeto alimentos o bebidas, y un servicio de restauración o *catering*, difusa en algunos casos y que es razón más que suficiente para equiparar su regla de localización. El TJUE se ha pronunciado sobre esta cuestión en Sentencia de 2 de mayo de 1996, Asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, destacando que el servicio de restaurante se caracteriza por la existencia de una serie compleja de prestaciones, además de la propia entrega de los alimentos, preparados o no, como es poner a su disposición cubiertos y mesas donde degustarlos, servir los platos, recomendar y aconsejar sobre los productos y retirar las mesas después del servicio. De este criterio se deriva que cuando se produzca simplemente la entrega de alimentos o bebidas, preparada o no, el servicio tendrá la consideración de entrega de bienes.

El Reglamento de Ejecución, también en esta materia, ha recogido el criterio que hemos citado del TJUE. Así, en su artículo 6 define los servicios de restauración y *cate-*

ring como aquellos que consistan en el suministro de alimentos o de bebidas preparados o sin preparar, o de ambos, para consumo humano, y que vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes para permitir el consumo inmediato de los mismos. Se subraya, además, que el suministro de alimentos o bebidas, o de ambos, debe ser uno de los elementos de un conjunto en el que deberán predominar los servicios (lo que el TJUE concreta como poner a disposición cubiertos y mesas donde degustarlos, servir los platos, recomendar y aconsejar sobre los productos y retirar las mesas después del servicio).

Por el contrario, ha entendido el mismo TJUE, en Sentencia de 10 de marzo de 2011, Asuntos acumulados C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, Manfred Bog, que la entrega de comidas o alimentos recién preparados listos para el consumo inmediato en puestos o vehículos de restauración o en las antesalas de los cines constituye una entrega de bienes, cuando un examen cualitativo del conjunto de la operación revela que los elementos de servicios que preceden y acompañan la entrega de alimentos no son predominantes.

EJEMPLO 38

En el tren que realiza el trayecto Valencia Milán hay un vagón restaurante donde se pueden adquirir bebidas y sándwiches para llevar o consumir las comidas preparadas en el propio bar-restaurante. ¿Dónde se localizarán estas entregas y servicios?

Solución:

Constituyen entregas de bienes las de bebidas y sándwiches para llevar. Al realizarse a bordo de un transporte intracomunitario se localizan por el artículo 68.Uno.4.º de la LIVA en el lugar del inicio del viaje, en este caso, en el TAI.

Constituyen prestaciones de servicios los servicios de restaurante. Se localizan por el artículo 70.Uno.5.º de la LIVA en el lugar del inicio del viaje, en este caso, en el TAI.

Se completa esta regla relativa a los servicios de restauración y *catering* prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, con la definición en el Reglamento de Ejecución de los conceptos de parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad, lugar de inicio y lugar de llegada.

La parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad será la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra

entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad. Añade el Reglamento de Ejecución (art. 35) que para calificar un transporte de viajeros como realizado en la Comunidad deberemos atender al recorrido del medio de transporte, y no al del viajero; así, un ferrocarril desplazándose de Valencia a Nápoles, sin atravesar territorio tercero, es un transporte en la Comunidad, aunque un viajero aborde el tren en Valencia y descienda en Barcelona, sin haber abandonado el TAI. Las entregas que dicho pasajero reciba a bordo del tren se localizarán por aplicación de esta regla de localización.

El lugar de inicio es conceptuado como el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad; y lugar de llegada se define como el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados.

Estos criterios, por demás, son idénticos a los contenidos en el artículo 68.Dos.4 de la LIVA al que nos referíamos.

Los servicios de restaurante y *catering* diferentes del mencionado se entenderán localizados en el lugar donde se presten materialmente. Particularmente, los servicios de *catering* o restaurante prestados durante la parte de un transporte de pasajeros que no se entienda realizado en la Comunidad, sea en el territorio de un Estado miembro, sea en un territorio tercero, según aclara el artículo 36 del Reglamento de Ejecución.

Las mencionadas reglas son transposición prácticamente literal de lo contenido, respectivamente, en los artículos 57 y 55 de la Directiva Refundida.

Estas reglas son aplicables cualquiera que sea la condición del destinatario de los servicios, empresario o no empresario.

3.3.6. Servicios de mediación

El artículo 70.Uno.6 de la LIVA contempla exclusivamente los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, localizándose en el TAI cuando se entiendan también realizadas en el TAI las operaciones respecto de las que se medie.

El artículo 46 de la Directiva Refundida regula los servicios de mediación, exclusivamente para los casos en los que la mediación se realice para una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, disponiendo que en este caso se localizará el servicio en el lugar en el que se haya producido la operación subyacente.

Esta regla es, ahora mismo, bastante sencilla, siendo su complejidad la propia de localizar la operación subyacente en la que se media. Debemos realizar sendas matizaciones para aplicar esta regla. Por una parte, cuando la operación en la que se intermedie tenga como destinatario a una persona que no actúe como empresario, la regla de localización que deberemos aplicar para localizar la operación subyacente es la propia de los supuestos en los que el destinatario de las operaciones sea un no empresario (la mayoría de reglas especiales, ahora mismo, atienden precisamente a esa situación).

Por otro lado, la mediación en relación con un destinatario que no tenga la condición de empresario puede realizarse tanto en operaciones en las que este sea el adquirente de los servicios como en las que sea el prestador, según señala el artículo 30 del Reglamento de Ejecución. En este caso, las operaciones en las que se medie no estarán sujetas al IVA, pues el prestador no es un empresario o profesional actuando como tal; sin embargo, el servicio de mediación no deja de estar sujeto al impuesto, y su localización debe realizarse aplicando los criterios previstos para esa operación, considerando que la misma se encontrara sujeta al impuesto. Creemos que, a estos efectos, debemos hacer caso omiso de la no sujeción, y localizar la operación subyacente como si el prestador fuera un empresario en ejercicio de sus actividades, como única forma de dar sentido a esta previsión. Esta consideración puede corroborarse con el pronunciamiento del TJUE de 27 de mayo de 2004, Asunto C-68/03, Lipjes, aunque referido a una normativa anterior, en el que el tribunal señala que los servicios de mediación deben localizarse aplicando su regla especial, sin que influya que la operación en la que se medie se realice por un empresario o no, y que para aplicar dicha regla especial debe atenderse al lugar que, con arreglo a las disposiciones de la directiva, se hubiera localizado la operación en la que se media:

«23. Procede, por tanto, responder a la primera cuestión que no debe interpretarse el artículo 28 ter, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva en el sentido de que se refiere exclusivamente a los servicios de mediación cuyo destinatario sea un sujeto pasivo o una persona jurídica no sometida al IVA.

[...]

26. En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que, cuando una operación de mediación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 ter, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, es preciso, para determinar el lugar en el que se realizaron las operaciones de base de los servicios de mediación, referirse a las disposiciones del artículo 28 ter, partes A y B, de dicha directiva.»

EJEMPLO 39

El propietario de un cuadro de Sorolla que tiene en su domicilio sito en el TAI ha encomendado a un mediador que gestione su venta a un museo. ¿Dónde se localizará este servicio?

Solución:

El propietario del cuadro no actúa en condición de empresario o profesional. La operación en la que se media no está, por tanto, sujeta a IVA, pero si lo estuviera sería una entrega de bienes que se localizaría en el lugar donde se iniciara el transporte del cuadro con destino a su adquirente, esto es, en el TAI.

La operación de mediación en la entrega se localiza, por consiguiente, en el TAI.

Quedan fuera de este precepto las operaciones de intermediación realizadas por cuenta de un empresario, que se localizarán por aplicación de la regla general contemplada en el artículo 69 de la LIVA.

Queda, por último, analizar qué operaciones concretas pueden entrar dentro del concepto de mediación. A nuestro juicio, pueden incluirse tanto los contratos de comisión, como de agencia y de corretaje, así como otras figuras afines que puedan suponer la gestión de intereses ajenos, como contratos de concesión o de distribución en nombre ajeno.

3.3.7. Otros servicios localizados en el lugar de prestación material: trabajos y dictámenes sobre bienes muebles corporales, servicios accesorios a los transportes y servicios culturales y asimilados

El artículo 70.Uno.7.º de la LIVA contempla la regla de localización que sitúa en el TAI, cuando este sea el lugar de prestación material, los siguientes servicios prestados a personas que no tengan la consideración de empresario y profesional:

- «a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.
- b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.»

El artículo 54 de la Directiva Refundida contempla esta misma regla de localización, que localiza los servicios en el lugar donde se presten materialmente, recogándose en su apartado primero los servicios culturales y asimilados y en su apartado segundo los accesorios a los transportes y los relativos a la tasación de bienes muebles corporales y ejecuciones de obra sobre los mismos.

Debemos hacer notar, en primer lugar, la diferencia que existe entre la letra c) del artículo 70.Uno.7.º de la LIVA y el artículo 70.1.3.º de la LIVA. Así, en esta última regla, aplicable a empresarios exclusivamente, los servicios incluidos se refieren solo al acceso a las manifestaciones culturales y asimiladas, y servicios relacionados con dicho acceso; por el contrario, en la regla que estudiamos ahora, no se refiere únicamente al acceso a dichos servicios, sino a la propia prestación del servicio, sin que sea preciso la existencia de una manifestación para acceder a la cual se cobre un precio (que, por cierto, también se localizará con esta regla de localización).

El ámbito de esta regla es muy amplio. La doctrina de la DGT ha incluido entre los mismos servicios prestados por músicos (Resolución no vinculante de 30 de enero de 1989), enseñanza de idiomas (Resolución no vinculante de 6 de abril de 1994), cursos sobre seguridad en centros comerciales (Resolución no vinculante de 25 de enero de 1996), programas de variedades (Resolución de 11 de abril de 1996), servicio de prospección e investigación de especies de pesca o los convenios de investigación, calificados como servicios de carácter científico (Consulta 16 de diciembre de 1999), alquiler de equipos electrónicos para eventos culturales (Consulta de 17 de marzo de 2004), etc.

El TJUE ha declarado en varias ocasiones que las diferentes categorías de prestaciones de servicios que figuran en este apartado comparten la característica común de realizarse generalmente con ocasión de eventos concretos y que el lugar en el que estas prestaciones se ejecutan materialmente es, en principio, fácil de identificar, pues dichos eventos se desarrollan en un sitio preciso (Sentencias de 9 de marzo de 2006, Asunto C-114/05, Gillan Beach, y de 27 de octubre de 2011, Asunto C-530/09, Inter-Mark Group). No obstante, las nuevas realidades económicas demuestran que hasta esta regla puede complicarse. Así, en Sentencia de 8 de mayo de 2019, Asunto C-568/17, Geelen, se examina el caso de una persona, registrada en los Países Bajos como sujeto pasivo del IVA, que presta a título oneroso servicios consistentes en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por internet. Las personas filmadas

durante estas sesiones se encuentran en Filipinas y trabajan para él, quien les suministra el material y los softwares necesarios para retransmitir dichas sesiones por internet. Para tener acceso a las sesiones controvertidas los clientes del sujeto pasivo deben abrir una cuenta en alguno de los proveedores de acceso a internet. Estos proveedores cobran de los citados clientes los pagos correspondientes a esas sesiones y abonan una parte al sujeto pasivo. Las sesiones son interactivas, en el sentido de que cada cliente puede comunicarse con las personas filmadas y dirigirles peticiones concretas. Varios clientes pueden contemplar en directo y de modo simultáneo la misma sesión. Entiende el Tribunal que dicho servicio es una prestación de servicios compleja, que constituye una «actividad recreativa», y que debe considerarse «ejecutada materialmente en el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador de servicios o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre dicha prestación de servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual. Supera con ello la tesis de la Comisión que entendía que el lugar de prestación material se encontraba en el lugar donde estaban las personas filmadas, y la tesis de varios Estados miembros que entendían que el lugar de prestación material se encontraba en el lugar desde donde se accedía al citado servicio.

Respecto al precepto que sirve de base, la LIVA amplía incluyendo los servicios relativos a juegos de azar, aunque el TJUE (Sentencia de 12 de mayo de 2005, Asunto C-68/03, Lipjes) ha destacado que estos servicios tienen carácter recreativo, por lo que el criterio nacional es simplemente aclaratorio del contenido del precepto comunitario.

Los servicios accesorios a los transportes incluyen, por mención legal, los servicios de carga y descarga, transbordo y mantenimiento de las mercancías transportadas. Esta lista no es cerrada, y podrá incluirse cualquier otro servicio que cumpla la condición de accesoriedad: aquellos servicios complementarios para la ejecución del transporte. No pueden incluirse en esta regla el arrendamiento de medios de transporte, contenedores u otros elementos para el acomodo de las mercancías previo a su transporte, por haber sido objeto de reglas especiales distintas de la que ahora estudiamos. Tampoco deberían incluirse los servicios de almacenaje de las mercancías antes de su carga o después de su descarga, si el periodo de almacenaje es prolongado, ya que tienen un contenido propio independiente del transporte (DGT, Consulta vinculante de 16 de enero de 2007). No obstante, estos servicios deberían localizarse de la misma forma que los accesorios a los transportes, pues, a nuestro juicio, se trata de trabajos sobre bienes muebles corporales, incluidos en esta misma regla de localización.

Los servicios relacionados con bienes muebles incluyen tres tipos diferentes de servicios. En primer lugar, los servicios de ejecución de obra, cuyo resultado sea un bien mueble, que debemos identificar con aquellos en los que se ha obtenido, a partir de sus elementos componentes, un elemento nuevo, entendiendo por tal aquel que desempeña funciones

distintas de las que tenían los elementos componentes. En este sentido se pronunció el TJUE en Sentencia de 14 de mayo de 1985, Asunto 139/84, Van Dijk' s Boekhuis. El tribunal declaró que: «No hay trabajo manual, según el artículo 5, apartado 5, letra a) de la Sexta Directiva del Consejo (77/388), de 17 de mayo de 1977, si un empresario obtiene un bien nuevo a partir de materiales que el cliente le ha confiado. Esta innovación será presente cuando del trabajo del empresario resultara un bien cuya función, a los ojos del público que lo utiliza, es diferente de la que tenían los materiales confiados».

El Reglamento de Ejecución aclara, en su artículo 34, el contenido y alcance de estos servicios de ejecución de obra mobiliaria, ligándolos a esta regla de localización:

«Salvo en los casos en que los bienes que estén siendo objeto de ensamblaje vayan a pasar a formar parte de un bien inmueble, el lugar de realización de la prestación de servicios destinados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que consistan exclusivamente en el montaje por un sujeto pasivo de las diferentes piezas de una máquina que le hayan sido suministradas en su totalidad por su cliente, se establecerá de conformidad con el artículo 54 de la Directiva 2006/112/CE.»

La segunda modalidad de servicios incluidos son los trabajos sobre bienes muebles corporales. Este es sin duda un concepto jurídico indeterminado, muy amplio, al no requerir otra cosa que se realicen operaciones de conservación, reparación, montaje o modificación que supongan una operación material sobre los bienes corporales. Tan difuminada es la relación que deben guardar con los muebles los trabajos que el TJUE ha entendido incluidos en esta regla de localización los servicios de los veterinarios, en la medida que se refieren a animales (Sentencia de 6 de marzo de 1997, Asunto C-167/95, Linthorst).

El último tipo de servicios que se relacionan en esta regla son los dictámenes y valoraciones relativos a bienes muebles corporales, concepto que podría haberse entendido incluido en la amplia interpretación que se ha realizado de los trabajos sobre bienes corporales. La diferencia entre unos y otros se encuentra en que en los trabajos existe una relación inmediata de la actividad desarrollada con el bien, que exige su contacto físico, mientras que en estos servicios no existe esta nota de contacto, siendo servicios de contenido puramente intelectual.

No se incluyen en esta regla especial los mismos servicios prestados para empresarios o profesionales, que se localizarán, de acuerdo con la regla general contenida en la modificación del artículo 69 de la LIVA, en la sede del destinatario, salvo los relativos al acceso a servicios culturales y asimilados, que se regularán por la regla especial del artículo 70.Uno.3.º de la LIVA.

EJEMPLO 40

Un particular ha contratado con una empresa portuguesa la realización de un porte entre Vigo y Lugo. Por una avería y previa consulta con el interesado, la empresa portuguesa descarga las mercancías a medio camino y las conserva, por sus especiales condiciones, en un almacén refrigerado mientras se repara el camión. Reparado el camión son cargadas de nuevo y finaliza el transporte. ¿Dónde se localizarán estos servicios?

Solución:

El servicio de transporte, por aplicación del artículo 70.Uno.2.º de la LIVA, se localizará en el TAI, al discurrir íntegramente por este.

Los restantes servicios son servicios accesorios al transporte, que por aplicación del artículo 70.Uno.7.º de la LIVA, se localizarán en el TAI, al ser el lugar de prestación material.

Si el destinatario de los servicios fuera empresario, en todos estos servicios se aplicaría la regla general del artículo 69 de la LIVA.

3.3.8. Arrendamiento de medios de transporte

El artículo 70.Uno.9 de la LIVA contempla la última de las reglas especiales de localización de los servicios, que desde 1 de enero de 2013 es la relativa a los arrendamientos de medios de transporte (desde 1 de enero de 2010 y hasta dicha fecha la regla solo contemplaba los arrendamientos a corto plazo de medios de transporte).

Se localizan en el TAI los siguientes arrendamientos:

- Los arrendamientos a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo. Esta regla se aplica tanto a empresarios y profesionales como a personas que no tengan dicha condición.
- Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.
- Se establece una última regla especial para el arrendamiento a largo plazo de embarcaciones de recreo cuyo destinatario no sea un empresario o profesio-

nal, que se entenderán prestados en el TAI cuando se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

Se considera que el arrendamiento es por corto plazo cuando la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte se produzca durante un periodo ininterrumpido no superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días. Sobre la forma de computar la duración de la cesión se pronuncia el artículo 39 de la Directiva Refundida, que establece que se tomará como base el contrato celebrado, teniéndose presente además los posibles contratos sucesivos que se celebren entre las partes y que determinen un uso continuado del medio de transporte.

Este precepto encuentra su fundamento en el artículo 56 de la Directiva Refundida, que determina el lugar de prestación de servicios de arrendamiento de un medio de transporte.

Debemos entender por medio de transporte, según el artículo 38 del Reglamento de Ejecución, los vehículos, motorizados o no, y demás dispositivos y equipos concebidos para el transporte de personas u objetos de un lugar a otro, que puedan ser remolcados o empujados por vehículos, y que se destinen normalmente a tareas de transporte y sean idóneos para ello. Incluye esta definición los siguientes:

- a) Vehículos terrestres tales como automóviles, motocicletas, bicicletas, triciclos y caravanas.
- b) Remolques y semirremolques.
- c) Vagones de ferrocarril.
- d) Embarcaciones.
- e) Aeronaves.
- f) Vehículos específicamente concebidos para el transporte de enfermos o heridos.
- g) Tractores y otros vehículos agrarios.
- h) Vehículos para inválidos con propulsión mecánica o electrónica.

No se considerarán medios de transporte los vehículos permanentemente inmovilizados y los contenedores.

En cuanto al contenido que cabe otorgar al contrato de arrendamiento, podemos traer a colación el concepto del mismo que ha elaborado el TJUE, aunque referido a los arrendamientos de bienes inmuebles, que resulta, a nuestro juicio, plenamente trasladable a los bienes muebles. Así, dice el TJUE que el alquiler o arrendamiento se puede definir como el derecho que el propietario cede al arrendatario, a cambio de una retribución y por un plazo pactado, a ocupar este inmueble y a impedir que cualquier otra persona disfrute de tal derecho (entre otras, Sentencias de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98; y de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99).

EJEMPLO 41

Un empresario rumano que se ha desplazado a hacer negocios a España arrienda en Málaga y por un periodo de 10 días un vehículo de turismo para emplearlo en sus desplazamientos por España. ¿Dónde se localizará este servicio?

Solución:

Se trata de un arrendamiento a corto plazo de medio de transporte. Se localiza por el artículo 70.Uno.9.º de la LIVA en el lugar donde se ponga a disposición el medio de transporte, en este caso, en el TAI.

3.3.9. Transportes intracomunitarios cuyo destinatario no sea un empresario o profesional

El artículo 72 de la LIVA recoge una regla especial de localización para un servicio específico, los transportes intracomunitarios de bienes, únicamente en el caso de que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. Estos servicios se localizarán en el lugar donde se inicie el transporte; luego se localizarán en el TAI cuando el transporte se inicie en el TAI.

Cuando el transporte tenga por destinatario un empresario o profesional, se localizará por la regla general. Cuando el transporte tenga por objeto personas, ya sea el destinatario un empresario o profesional o una persona que no tenga esta condición, se localizará por la regla especial prevista en el artículo 70.Uno.2.º de la LIVA.

Se completa este precepto con la definición de transporte intracomunitario de bienes, que es el transporte de bienes, cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes; de lugar de inicio, que es aquel donde comienza efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes; y el lugar de llegada, que es donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

EJEMPLO 42

Un jubilado alemán residente en la Costa Blanca encarga a una empresa de transportes española que le traiga a España diversos enseres que tiene en su casa de Spandau. ¿Dónde se localizarán estos servicios?

Solución:

Se trata de un servicio de transporte intracomunitario de bienes. Se localizará por el artículo 72 de la LIVA en el lugar del inicio del viaje, en este caso, en Alemania.

4. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

4.1. LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El artículo 71 de la LIVA establece una regla general para la localización de las AIB. Se considerarán realizadas en el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

Este precepto es transposición de la regla general para la localización de las AIB prevista en el artículo 40 de la Directiva Refundida.

Esta regla de localización se deduce de la propia definición del hecho imponible de la AIB, como obtención del poder de disposición, por el adquirente, de bienes procedentes de otro Estado miembro.

Quizá cuando más dudas se nos puedan ocasionar con esta regla de localización sean los casos en los que el transporte no sea inmediato al destino final de los bienes, especialmente en aquellos en los que se pueda remitir la mercancía a un destino intermedio donde la mercancía «espera» ser conducida al destino final.

Como veremos al estudiar las AIB, el TJUE, en Sentencia de 18 de noviembre de 2010, Asunto C-84/09, Skatteverket, ha determinado que la consideración de una operación como AIB «no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino»; debiendo la calificación de la operación realizarse como AIB «mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que esta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien».

Aplicando estas ideas a la situación que planteábamos, debemos entender que no se produce una AIB con la llegada de las mercancías al destino intermedio, siempre que se pueda acreditar, mediante elementos objetivos, que las mercancías van a ser objeto de remisión y llegada al destino final.

4.2. LA REGLA CAUTELAR PARA LA LOCALIZACIÓN DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES QUE NO HAYAN SIDO DECLARADAS EN EL LUGAR DE LLEGADA DE LAS MERCANCÍAS

La regla de localización establece un segundo supuesto de localización de las AIB en el TAI:

«También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la presente ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del IVA atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.»

Esta regla es una norma cautelar. Como veremos, el régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias se apoya en una serie de obligaciones formales, entre las que destaca la obligación de acreditar la condición empresarial del

adquirente, mediante la comunicación del NOI (el NIF-IVA, en el caso español) y la de presentar unas declaraciones recapitulativas específicas de las operaciones intracomunitarias realizadas.

Cuando un empresario vende a otro empresario mercancías que se van a remitir a otro Estado miembro, independientemente de cuál sea el Estado de remisión, imputa en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias la entrega realizada al NOI del adquirente. Esta información, recogida por el Estado de establecimiento del transmitente, se comunica al Estado que ha atribuido el NOI del adquirente. Si en dicho Estado no se han recibido las mercancías, no se ha producido la AIB, pero en el Estado miembro donde hayan llegado no se conoce la información. Para solventar este problema se establece esta medida cautelar, que obliga a tributar como AIB en España en todas las operaciones en las que se haya comunicado el NOI atribuido por la Administración española (el NIF-IVA), salvo que se acredite que las mercancías han llegado a otro Estado miembro y han tributado en dicho Estado miembro efectivamente como AIB. En ese caso, aunque no haya llegado la información remitida por vía de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias del transmitente, el adquirente ha cumplido con su propia obligación de declarar y no se necesita aplicar la regla cautelar.

Esta norma cautelar se encuentra prevista en los artículos 41 y 42 de la Directiva Refundida.

EJEMPLO 43

Una empresa española adquirió de un empresario en Polonia diversos bienes que fueron transportados a Francia, habiendo comunicado en dicha adquisición el NIF-IVA atribuido por la Administración española (ES-B460001). La Administración española requiere a esta empresa, pues constan imputadas EIB en Polonia por su proveedor, sin que conste la declaración de ninguna AIB en España. ¿Cómo debe responder la empresa española a este requerimiento?

Solución:

Si las mercancías han sido remitidas a Francia, se cumplen las condiciones para aplicar la exención en Polonia como EIB y la AIB subsiguiente se habrá producido en Francia. El requerido deberá contestar acreditando la tributación de esta operación en Francia como AIB.

.../...

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

.../...

Si no se pudiera acreditar la tributación en Francia de esta operación como AIB, entra en juego la norma de cierre del artículo 71.Dos de la LIVA, y la Administración podrá considerar que se ha producido una AIB en el TAI, al haber sido comunicado el NIF-IVA español y no justificarse la tributación de la operación como AIB en otro Estado miembro.

El TJUE ha considerado, además, que la aplicación de esta regla cautelar impide la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones intracomunitarias localizada por aplicación de esta regla general. Así se recoge en Sentencia de 22 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08, Facet BV:

«En segundo lugar, procede señalar que cuando se cumplen los requisitos del artículo 28 quáter, parte E, apartado 3, de la Sexta Directiva, todos los Estados miembros están obligados a adoptar medidas concretas para no gravar con el IVA las "adquisiciones intracomunitarias" de bienes efectuadas, en el sentido del artículo 28 ter, parte A, apartado 1, de dicha directiva, en el interior de su territorio.

Se plantea, pues, la cuestión de si se debe otorgar el derecho a deducción inmediata al sujeto pasivo en el caso, previsto en el artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de que, al no haber gravado con el IVA la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, se exija al sujeto pasivo dicho impuesto en el Estado miembro de identificación.

A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios intermedios adquiridos por el sujeto pasivo, en particular en las adquisiciones intracomunitarias, está supeditada al requisito de que los bienes y los servicios intermedios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

Pues bien, en circunstancias como las del asunto principal, consta que, en realidad, los bienes gravados en concepto de adquisiciones intracomunitarias supuestamente realizadas en el Estado miembro de identificación, en aplicación del artículo 28 ter, parte A, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no se introdujeron en dicho Estado miembro.

Por lo tanto, no se puede considerar que dichas operaciones den "derecho a deducción" en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva. En consecuencia, tales adquisiciones intracomunitarias no pueden beneficiarse del régimen general de deducción previsto en dicho artículo.»

En relación con la aplicación de esta regla cautelar, podemos citar una curiosa resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana (Resolución de 30 de enero de 2008, reclamación 03/03742/05) en la que las mercancías se habían declarado en el Estado miembro de llegada, aunque no habían tributado, por ser aplicable la exención prevista para las denominadas operaciones triangulares. Concluye el TEAR que no procede aplicar la regla cautelar. Dispone la mencionada resolución:

«Del precepto reseñado se deduce claramente que, en principio, únicamente vienen llamadas a tributar en España como AIB aquellas en las que el territorio de aplicación del impuesto español sea el destino de los bienes recibidos de otros Estados miembros. No obstante, se establece en su apartado segundo una cautela adicional, en aquellos casos en los que se ha comunicado el NIF-IVA español, para garantizar la tributación efectiva de las operaciones, ya que la Administración española va a ser destinataria de la información que rinda el Estado miembro donde se haya procedido a declarar exenta la entrega, según la cual también tributarán en este caso las AIB, salvo que se pruebe que han tributado efectivamente en otro Estado miembro, esto es, que el sujeto que ha realizado la adquisición intracomunitaria en Estado distinto de España, que es su Estado de identificación, ha tributado en el mismo.

Pues bien, en el presente caso se introduce una complejidad adicional, pues la operación en cuestión no está llamada a tributar en el Estado de destino como AIB, ya que existe una exención específica por tratarse de una operación triangular, debiendo tributar exclusivamente el destinatario de la entrega subsiguiente. En ausencia de prueba de la tributación en el Estado de destino, la oficina gestora, en aplicación del artículo 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, que dispone "Tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", considera que corresponde la prueba al contribuyente y que no la ha realizado, por lo que desestima sus alegaciones.

A este respecto, cabe destacar el artículo 3.5 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, que dispone lo siguiente:

"Los empresarios o profesionales que realicen las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 79, apartado 2, del Reglamento del IVA, deberán indicar expresamente en las facturas correspondientes a dichas entregas que se trata de una operación triangular de las contempladas en el artículo 26, apartado tres, de la ley y consignar en ellas el número de identificación a efectos del IVA con el que realizan las referidas adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes, así como el número de identificación a efectos del mencionado impuesto suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente". En términos similares se expresa el artículo 6.6 del Reglamento de facturas.

En este contexto, cabe indicar que la factura regularmente expedida en la que se invoque la condición de operación triangular, si no una prueba perfecta de la tributación en destino, que exigiría la declaración del tercero, debe considerarse, al menos, como principio de prueba que invierte, en desfavor de la Administración, la carga de la prueba de la ausencia de tributación en destino antes de exigir la tributación en España, existiendo, además, mecanismos de cooperación administrativa que permiten corroborar los hechos invocados.»

5. LOCALIZACIÓN DE LAS IMPORTACIONES

La LIVA no tiene una regla para la localización de las importaciones. Considera el legislador que la regla de localización se encuentra implícita en el propio concepto del hecho imponible que se ofrece en el artículo 18 de la LIVA, al ligarse su realización con el punto geográfico donde se debe producir:

«Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la CEE o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del terri-

torio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.»

No obstante, resulta llamativa esta simplificación, ya que la Directiva Refundida contempla de forma específica el lugar de realización en las importaciones de bienes, en sus artículos 60 y 61, del siguiente tenor literal:

«Artículo 60.

La importación de bienes se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento en que es introducido en la Comunidad.

Artículo 61.

No obstante lo dispuesto en el artículo 60, cuando un bien que no se encuentre en libre práctica esté, desde su introducción en la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes o situaciones contemplados por el artículo 156 o en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes o situaciones.»

Estas reglas coinciden, por otra parte, con la interpretación que hemos realizado del artículo 18 de la LIVA, mostrando que esa es la hermenéutica lógica del precepto.

CAPÍTULO

3

**ADQUISICIONES
INTRACOMUNITARIAS
DE BIENES**

1. La creación del mercado interior y sus consecuencias en el impuesto sobre el valor añadido
2. La regulación jurídica del régimen transitorio
3. El hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes
 - 3.1. Rasgos calificadores de la adquisición intracomunitaria de bienes
 - 3.1.1. Existencia de una entrega de bienes
 - 3.1.2. Existencia de un transporte, con origen en el territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro y destino en el territorio de aplicación del impuesto
 - 3.1.3. La adquisición debe realizarse por empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siendo transmitentes de los bienes empresarios o profesionales
 - 3.2. Operaciones excluidas del concepto de entregas intracomunitarias
 - 3.2.1. Entregas efectuadas por empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de franquicia
 - 3.2.2. Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
 - 3.2.3. Adquisiciones de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje en destino
 - 3.2.4. Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia
 - 3.2.5. Las adquisiciones de bienes objeto de impuestos especiales (art. 68.Cinco LIVA)

- 3.2.6. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta ley
- 3.2.7. Las adquisiciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad (art. 68.Siete LIVA)
- 3.3. Operaciones asimiladas a la adquisición intracomunitaria de bienes
 - 3.3.1. Afectación de bienes por un empresario (transferencia de bienes o *transfert*)
 - 3.3.2. Afectación de bienes por la Organización del Tratado del Atlántico Norte
 - 3.3.3. Cláusula de cierre: otras adquisiciones que no provienen de una entrega
- 3.4. Regímenes especiales en las adquisiciones intracomunitarias
 - 3.4.1. Personas con régimen especial
 - 3.4.1.1. Personas que pueden acogerse a este régimen
 - 3.4.1.2. Contenido del régimen
 - 3.4.2. Régimen especial de los medios de transporte nuevos
 - 3.4.2.1. Ámbito subjetivo
 - 3.4.2.2. Ámbito objetivo
 - 3.4.3. Régimen especial de las ventas a distancia
 - 3.4.3.1. Operaciones con la consideración de ventas a distancia
 - 3.4.3.2. Reglas de localización aplicables
- 4. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y los regímenes especiales del impuesto
 - 4.1. El régimen simplificado
 - 4.2. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
 - 4.3. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y de colección
 - 4.4. El régimen especial del oro de inversión
 - 4.5. El régimen especial del recargo de equivalencia
 - 4.6. El régimen especial de impuesto sobre el valor añadido de caja
- 5. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes
 - 5.1. Exenciones por asimilación a las operaciones interiores
 - 5.2. Exenciones por asimilación a las importaciones
 - 5.3. Exención en operaciones triangulares
 - 5.4. Exención en adquisiciones intracomunitarias realizadas por no establecidos
- 6. Devengo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes
- 7. Base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes
- 8. Sujeto pasivo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes

1. LA CREACIÓN DEL MERCADO INTERIOR Y SUS CONSECUENCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Uno de los objetivos fundamentales del Tratado de Roma era el establecimiento de un mercado interior entre el conjunto de Estados miembros de la CEE, hoy parte de la Unión Europea.

Así, el artículo 13 del Acta Única Europea introdujo en el Tratado CEE el artículo 8 A), según el cual «la Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior, en el transcurso de un periodo que terminará el 31 de diciembre de 1992».

El establecimiento de un mercado interior conlleva la puesta en práctica de las cuatro libertades básicas comunitarias: la libre circulación de mercancías, de trabajadores, de capitales y la libertad de establecimiento y de prestación de servicios. Dichas libertades han sido reguladas, con mayor o menor intensidad, por el tratado y el derecho derivado, siendo especialmente relevante, por lo que al IVA se refiere, la libre circulación de mercancías.

La libre circulación de mercancías se recogía como un elemento del mercado interior en el artículo 3 c) del Tratado CEE: «Un mercado interior caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales».

Actualmente, esta misma previsión se recoge en el artículo 26 del Tratado de Funcionamiento, con alusión a las mismas libertades fundamentales comunitarias, que establece que: «El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente tratado».

La consecución de un espacio sin fronteras en que la libre circulación de mercancías esté garantizada, a partir de la noción de mercado interior, considera esta libertad, en sentido amplio, como eje de la construcción comunitaria. El objetivo, desde el Acta Única Europea de 1986, era la eliminación de todos los obstáculos de carácter físico, técnico, fiscal existentes a la libre circulación. En la actualidad, la libre circulación de mercancías es un objetivo culminado por el mercado único interior, fruto precisamente del Acta Única Europea.

La libre circulación de mercancías se regula en el título II del Tratado de Funcionamiento (arts. 28 al 37). En el artículo 28 del Tratado de Funcionamiento se definen los elementos esenciales de esta libertad: «La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países».

Para alcanzar resultados positivos, las reglas específicas de la libre circulación de mercancías (arts. 23 al 31) se relacionan con otras reglas del tratado, fundamentalmente, los artículos 110 a 113 del Tratado de Funcionamiento aplicables a las discriminaciones fiscales; los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento relativos a las ayudas estatales; y las restantes reglas relativas a la libre competencia.

El ámbito de aplicación de la libertad de circulación de mercancías gira sobre el concepto de mercancía. La noción de mercancía es extensa y comprende todo producto estimable en dinero y susceptible de transacción comercial, según pronunciamiento del TJUE en Sentencia de 10 de diciembre de 1968, Asunto 7/68, obras de arte. El Tratado CEE excluyó de su noción de mercancías las armas, municiones y explosivos. Del mismo modo, los productos agrícolas aparecían excluidos del régimen de mercancías del TCE, por cuanto están sometidos al régimen específico propio de la Política Agrícola Comunitaria y solo supletoriamente se les aplicaba el régimen general. El Tratado de Funcionamiento ha incluido los productos agrícolas dentro del ámbito del mercado interior, tal y como señala en su artículo 38:

«El mercado interior abarcará la agricultura, la pesca y el comercio de los productos agrícolas. [...] Salvo disposición en contrario de los artículos 39 a 44, ambos inclusive, las normas previstas para el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior serán aplicables a los productos agrícolas.»

La categoría de producto comunitario y, como tal, beneficiario de la libertad de circulación de mercancías prevista por el Tratado de Funcionamiento, comprende tanto a los productos originarios de los Estados miembros, como a los productos procedentes de terceros países que se encuentran en libre práctica en los Estados miembros. Según el artículo 29 del mencionado tratado:

«Se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibidos los dere-

chos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos.»

Se considera producto originario los productos totalmente producidos en la Comunidad o los productos cuya transformación sustancial se haya operado en la misma.

El territorio aduanero comunitario comprende el territorio de los Estados miembros aunque existen regímenes especiales para territorios de ultramar y regiones ultraperiféricas como Ceuta y Melilla, las islas Madeira y Azores, territorios de ultramar franceses e islas anglonormandas e isla de Man.

También son beneficiarios de la libertad de circulación de mercancías los países pertenecientes al Espacio Económico Europeo (Islandia, Noruega y Liechtenstein).

Las cláusulas de salvaguarda, reguladas en el Tratado de Funcionamiento en varios de sus artículos, prevén la posibilidad de la derogación o suspensión temporal de las normas que establecen la libre circulación de mercancías, para determinados productos en determinadas circunstancias. Estas derogaciones pueden producirse en el caso de situaciones excepcionales por las que atravesase un Estado, y son de muy variada naturaleza. Entre ellas podemos destacar las dificultades en el abastecimiento de determinados productos; las dificultades graves en la balanza de pagos o amenaza de dichas dificultades; crisis súbita de la balanza de pagos; o graves disturbios internos que alteren el orden público en caso de guerra o de grave tensión internacional que constituya una amenaza de guerra.

La libre circulación de mercancías se caracteriza por la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente y la supresión de las restricciones cuantitativas y de las medidas de efecto equivalente.

La supresión de los derechos de aduana de importación y exportación y de las exacciones de efecto equivalente se sometió al siguiente procedimiento:

- Se adoptó una cláusula *stand-still*, con base en la que las autoridades nacionales se comprometieron a no agravar la situación existente antes de la firma del tratado, es decir, a no introducir entre sí nuevos derechos de aduana de importación y exportación.
- Se estableció un periodo transitorio con un determinado ritmo de desarme arancelario en tres etapas.

- Por último, se previó una cláusula de aceleración que facultaba a los Estados miembros, si la situación económica general y la del sector afectado se lo permitía, a adoptar un ritmo más rápido que el previsto.

Estas disposiciones tienen hoy un claro interés histórico, no solo porque el desarme arancelario entre los Estados miembros se adelantó (utilizando la cláusula de aceleración) en 18 meses al calendario previsto, culminando con fecha 1 de julio de 1968, sino porque incluso para Estados miembros de más reciente incorporación se han agotado los periodos transitorios previstos por sus respectivas Actas de adhesión.

El TJUE en Sentencia de 1 de julio de 1969, Asuntos acumulados 2/69 y 3/69, *Fonds Diamantarbeiders*, define el término exacción de efecto equivalente como toda carga pecuniaria distinta a un derecho de aduana presentada bajo otras denominaciones o introducidas por la vía de otros procedimientos que consigan los mismos resultados discriminatorios o protectores que los derechos de aduanas, y devengada por razón del cruce de frontera de un producto.

En cuanto a las restricciones cuantitativas, el artículo 34 del Tratado de Funcionamiento establece: «... quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente». Los mismos términos se encuentran en el artículo 35 del Tratado de Funcionamiento referido a los contingentes a la exportación.

En la Sentencia del TJCE de 11 de julio de 1974, Asunto 8/74, *Dassonville*, se definieron las medidas equivalentes a las restricciones cuantitativas como «toda reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de obstaculizar, directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario».

Deteniéndonos en los términos de esta formulación, se entiende por medida estatal la reglamentación de cualquier orden, la jurisprudencia interna o las prácticas administrativas, incluso las incitaciones al consumo de productos nacionales en el marco de una campaña institucional, emanadas de cualquier tipo de autoridad estatal.

Sin embargo, el artículo 36 del Tratado de Funcionamiento contiene una serie de excepciones, «por razón del orden público, moralidad y seguridad pública, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico, o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial», en base a los cuales los Estados miembros pueden justificar prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito, aunque «tales restricciones o prohibiciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros».

La utilización de las excepciones por parte de los Estados debe obedecer al principio de proporcionalidad, lo que, según la Sentencia del TJCE de 11 de julio de 1989, Asunto 195/87, Cehave NV, significa que de entre las medidas que se deban adoptar es preciso escoger las que menos afecten a la libre circulación de mercancías, y que, por otra parte, las restricciones que se adopten sean razonablemente proporcionadas al fin perseguido.

Sin embargo, el alcance del artículo 34 del Tratado de Funcionamiento y de su noción de medida de efecto equivalente puede verse limitado por las consecuencias de la Sentencia del TJCE de 20 de febrero de 1979, Asunto 120/78, Cassis de Dijon, en la que se establecen los siguientes principios:

- En ausencia de una reglamentación comunitaria, el TJUE reconoce las competencias de los Estados miembros para reglamentar todas las condiciones de composición, etiquetado, presentación, etc., de los productos comercializados en su territorio.
- Sin embargo, el TJUE advierte que con ello se acepta la disparidad entre las reglamentaciones nacionales y que puede suponer obstáculos al comercio intracomunitario; por esa razón el TJUE añade que, sin embargo, para que una disposición nacional susceptible de obstaculizar el comercio intracomunitario sea admisible es necesario que se justifique por razón de la protección debida a las exigencias imperativas propias de la libre circulación de mercancías, «deben aceptarse en la medida en que pueda reconocerse que estas prescripciones son necesarias para satisfacer exigencias imperativas tales como la eficacia de los controles fiscales, la protección de la salud pública, la lealtad de las transacciones comerciales y la defensa de los consumidores».

La creación del mercado interior, que entró en funcionamiento el día 1 de enero de 1993, supuso, entre otras consecuencias, la desaparición de las fronteras fiscales, mediante la supresión de los aranceles y de las medidas de efecto equivalente, y la supresión de los controles en frontera, en los intercambios entre los Estados miembros.

En el marco del IVA, esta supresión de fronteras debe llevar, en última medida, a la aplicación del principio de tributación en origen, es decir, las operaciones se realizarán con repercusión del tributo en el Estado de origen de las mercancías al adquirente, y reconociendo el derecho a la deducción por este de las cuotas soportadas, según el mecanismo normal del impuesto, aunque las cuotas se hayan devengado en otro Estado miembro. Con este mecanismo, las operaciones intracomunitarias serán tratadas exactamente igual que las realizadas en el interior de cada Estado.

Sin embargo, diversas consideraciones, como los problemas estructurales de algunos Estados miembros, la falta de un mecanismo efectivo y fiable para la compensación por las cuotas devengadas en otros Estados miembros y que corresponden al Estado de consumo y las diferencias importantes de los tipos impositivos existentes en cada Estado miembro, determinaron que el pleno funcionamiento del mercado interior, a efectos del IVA, solo pudiera lograrse tras una fase previa denominada como régimen transitorio.

El régimen transitorio estaba previsto inicialmente con una duración de cuatro años, esto es, debía finalizar el 31 de diciembre de 1996; tras el cual el Consejo adoptaría las decisiones pertinentes para la aplicación del régimen definitivo o la continuación del régimen transitorio. La realidad es que hoy, casi treinta años después del inicio de su aplicación, el régimen transitorio sigue aplicándose.

La Comisión mantuvo el propósito de que este sistema de tributación transitorio fuera sustituido por un régimen definitivo basado en la imposición en origen. Aun hoy los artículos 402 a 404 de la Directiva Refundida anuncian dicho régimen definitivo:

«Artículo 402.

1. El régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo basado en principio en la imposición del gravamen, en el Estado miembro de origen, de las entregas de los bienes y de las prestaciones de servicios.

2. Tras un examen del informe a que se refiere el artículo 404 y tras comprobar que se cumplen las condiciones para el paso al régimen definitivo, el Consejo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 del tratado, adoptará las disposiciones necesarias para la entrada en vigor y el funcionamiento del régimen definitivo.

Artículo 403.

El Consejo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 del tratado, adoptará las directivas idóneas para completar el sistema comunitario del IVA y, en concreto, para restringir progresivamente o suprimir las excepciones a dicho sistema.

Artículo 404.

Cada cuatro años a partir de la adopción de la presente directiva, tomando como base la información facilitada por los Estados miembros, la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los Estados miembros, y en particular el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del comercio entre los Estados miembros, acompañado, en su caso, por propuestas sobre el régimen definitivo.»

No obstante, los últimos avances de la Comisión en materia de IVA, particularmente a partir de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA (COM (2016) 148 final, Bruselas, 7 de abril de 2016. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir), han superado este propósito histórico y se plantea la tributación basada en el principio de la tributación en el país de destino de las mercancías. Como señala la misma: «Esto significa que la normativa fiscal en virtud de la cual el suministrador de los bienes recauda el IVA de su cliente se ampliará a las transacciones transfronterizas».

Este objetivo de la Comisión se ha plasmado en una propuesta de Directiva relativa a medidas técnicas para la introducción del régimen definitivo (COM (2018) 329 final), en la que se recoge la aplicación del principio de tributación en destino mediante la creación de una modalidad de entregas de bienes: las entregas de bienes dentro de la Unión.

2. LA REGULACIÓN JURÍDICA DEL RÉGIMEN TRANSITORIO

Sin perjuicio del análisis detallado que realizaremos en este epígrafe, conviene en este momento esbozar los rasgos esenciales del régimen transitorio, arbitrados sobre cuatro puntos fundamentales.

El primer punto es la creación del hecho imponible AIB. La desaparición de las fronteras fiscales entre los Estados miembros supuso que la introducción de mercancías procedentes de estos en otro Estado miembro dejase de ser considerada como una importación. No obstante, el régimen transitorio rechaza la existencia de una tributación en origen, como ocurre en las operaciones interiores, por lo que fue necesario arbitrar una fórmula técnica que permitiera la tributación de los intercambios de bienes entre los Estados miembros en destino. La fórmula elegida fue la creación del hecho imponible AIB.

Se definen las AIB por varios rasgos. La operación realizada debe ser la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Los sujetos participantes deben ser, en principio, empresarios o profesionales, aunque, como veremos, se establecen regímenes especiales para las operaciones realizadas por determinados sujetos que no actúan como empresarios, para las operaciones realizadas sobre medios de transporte nuevos o para las ventas a distancia. Y, finalmente, los bienes implicados deben ser objeto de transporte de un Estado miembro a otro. Todos estos requisitos se recogen en Consulta DGT de 28 de julio de 2006 (V1616/2006), en la que se dice:

«De esta definición se extraen varios requisitos que resultan necesarios para que la operación pueda ser calificada como una AIB. Estos requisitos son:

- 1.º La obtención del poder de disposición sobre los bienes por parte del adquirente.
- 2.º Los bienes entregados han de ser bienes muebles corporales.
- 3.º Los bienes han de ser transportados o expedidos desde un Estado miembro a otro.
- 4.º El transporte ha de estar vinculado a la operación.»

De estas características básicas podemos extraer varias consecuencias, fundamentalmente en lo que a la limitación del alcance de las operaciones se refiere. La primera limitación, como ya hemos comentado al hablar de las reglas de localización del hecho imponible, es que las AIB se limitan a regular el tráfico intracomunitario de bienes, quedando excluidos los servicios, que se rigen por las reglas de localización. Aunque al igual que en las AIB, el principio general en los servicios es la tributación en el lugar de destino, tanto por el contenido de la regla general en las operaciones entre empresarios como por la profusión de reglas especiales para acercar la tributación al lugar de destino cuando el destinatario no sea empresario.

La segunda limitación es que, con carácter general, tributan como AIB las operaciones realizadas entre empresarios: tanto el transmitente como el adquirente deben tener esta condición. No obstante, en un ánimo de extender esta regla, también se consideran AIB las efectuadas por personas jurídicas que no tengan la condición de empresarios, de forma obligatoria, cuando se superen los umbrales mínimos fijados por los Estados miembros, o cuando las personas jurídicas hayan optado por ello. Por excepción, los medios de transporte nuevos expedidos entre Estados miembros darán lugar a AIB, cualquiera que sea la condición previa de su transmitente y cualquiera que sea la del adquirente.

La tercera limitación es la necesidad de transporte. Solo constituyen AIB aquellas transmisiones del poder de disposición de bienes que, estando situados en un Estado miembro, son objeto de transporte con destino a un Estado miembro distinto de aquel en el que se encontraban inicialmente. Sin ese transporte, aunque se den las demás condiciones descritas, no existirá AIB, sino una mera entrega interior.

El segundo de los pilares sobre los que se construye el régimen transitorio es el establecimiento de una exención plena para las EIB. Como sabemos, las entregas de bienes que son objeto de transporte para su puesta a disposición se localizan en el lugar donde

se inicia el transporte. En el caso de entregas que vayan a dar lugar a AIB (la Resolución no vinculante de la DGT 78/1993, de 4 de marzo de 1994, recoge que cuando en origen se produce una EIB en destino existe una AIB), que, según se ha expuesto, tributan en el lugar de llegada de los bienes, esa entrega localizada en el origen debe quedar exenta, para evitar la doble imposición que, en otro caso, se ocasionaría. Pero esta exención debe ser objeto de una cuidadosa delimitación al objeto de que no se produzcan tampoco situaciones de no imposición.

Las EIB estarán exentas del impuesto cuando se remitan desde un Estado miembro a otro, con destino al adquirente, que habrá de ser empresario o profesional identificado a efectos del IVA o persona jurídica que no actúe como tal. Es decir, la entrega en origen se beneficiará de la exención cuando dé lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, de acuerdo con la condición del adquirente.

El elemento clave para la configuración de las operaciones intracomunitarias es el transporte: la exención de la entrega en origen y el gravamen de la adquisición en destino se condicionan a que el bien objeto de dichas operaciones se transporte de un Estado miembro a otro.

El tercer pilar del régimen transitorio es el establecimiento de una serie de regímenes particulares, cuya finalidad es impulsar la sustitución del régimen transitorio por el definitivo.

El fundamental es el de las personas en régimen especial, que comprende a los sujetos pasivos acogidos al REAGP, a los sujetos pasivos que solo realicen operaciones exentas y a personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos (aunque nos hemos referido a este régimen especial como el de estos últimos, exclusivamente, debemos entender todas las menciones que realicemos ampliadas a todos ellos), cuyas compras tributan en origen cuando su volumen total por año natural no sobrepasen los límites fijados por los Estados miembros de establecimiento (para España, 10.000 euros), o no se haya optado por la tributación en destino desde la primera AIB.

El régimen especial de ventas a distancia permite a las personas físicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales, adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino a través de catálogos, anuncios, etc., cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas con destino al Estado donde se reciban las mercancía por el empresario que las suministra no excede, por año natural, de los límites fijados por cada Estado miembro (en España, 35.000 euros).

El régimen especial previsto para los medios de transporte nuevos, cuya adquisición tributa siempre en destino, aunque se haga por personas que no tengan la condición de empresarios y aunque el vendedor en origen tampoco tuviera la condición de empresario antes de realizar esta entrega.

El último de los pilares sobre los que se arbitra la aplicación del régimen transitorio es el establecimiento de determinadas obligaciones formales. La supresión de los controles en frontera supone una pérdida de información para las Administraciones sobre las mercancías adquiridas en otros Estados miembros; por ello, resulta precisa una más intensa cooperación administrativa, así como el establecimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el seguimiento de las mercancías objeto de tráfico intracomunitario.

Las obligaciones formales sobre las que se apoya esta cooperación administrativa son el establecimiento de una obligación de identificación para todos los operadores comunitarios que realicen operaciones sujetas al impuesto relacionadas con otros Estados miembros; la obligación de presentación de declaraciones informativas periódicas, en las que consignarán separadamente los distintos tipos de operaciones intracomunitarias efectuadas, que permitan a las Administraciones la confección de listados recapitulativos de los envíos que, durante cada periodo, se hayan realizado desde cada Estado miembro con destino a los demás; y, finalmente, la obligación de una contabilización en un registro específico de determinadas operaciones intracomunitarias (ejecuciones de obra, transferencias de bienes) para facilitar su seguimiento.

3. EL HECHO IMPONIBLE ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES

3.1. RASGOS CALIFICADORES DE LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES

El artículo 1 de la LIVA enumera los tres hechos imposables del IVA: las entregas de bienes y prestaciones de servicios (operaciones interiores), las AIB y las importaciones. A partir de este momento analizaremos las AIB, que se definen en el capítulo II del título primero de la ley, artículos 13 a 16 de la LIVA.

El concepto de AIB se contiene en el artículo 15 de la LIVA (en su redacción dada por RDL 3/2020), con el siguiente tenor literal:

«Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

b) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consignación en los términos previstos en el artículo 9 bis, apartado dos, de esta ley.»

Dicho precepto es transposición del artículo 20 de la Directiva Refundida, que define las adquisiciones intracomunitarias en los siguientes términos:

«Se considerará "adquisición intracomunitaria de bienes" la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

Los rasgos fundamentales de esta operación que se derivan del mencionado concepto son:

- El objeto de las AIB debe ser, necesariamente, un bien corporal.
- La operación que se realiza sobre los bienes debe ser calificada como una entrega de bienes.
- Los bienes objeto de la operación deben ser objeto de un transporte, cuyo origen debe encontrarse en el TAI de un Estado miembro distinto del Reino de España, y cuyo destino debe ser el TAI del Reino de España (nótese que la definición de la AIB que realiza la LIVA es del hecho imponible realizado en España; cuando las operaciones tengan por destino otro Estado miembro de la Unión Europea, con origen en el TAI de un Estado miembro diferente, serán calificadas por la normativa de dichos Estados miembros como AIB, tal y como claramente se deduce del concepto ofrecido en la directiva, siendo, por otra parte, la única diferencia que existe entre ambas definiciones).

Como observamos en la definición nacional, se ha introducido una referencia a los acuerdos de ventas de bienes en consigna (existencias de reserva, en terminología de la Directiva Refundida), reguladas en el artículo 9.bis de la LIVA (introducido por RDL 3/2020).

Responde esta figura al mantenimiento de la tributación como EIB en origen y como AIB en destino de aquellas remisiones de mercancías entre Estados miembros en las que, si bien no se produce la transmisión del poder de disposición en el momento de realizar el transporte entre Estados, se conoce la identidad del que será su adquirente en un plazo moderado de tiempo desde su llegada al otro Estado miembro.

Las condiciones que se establecen para que se aplique este régimen particular son las siguientes:

- Que los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro, por el vendedor, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, con el fin de que esos bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada por otro empresario o profesional habilitado, de conformidad con un acuerdo previo entre ambas partes.
- Que el vendedor que expida o transporte los bienes no tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de aquellos.
- Que el empresario o profesional que va a adquirir los bienes disponga de NIF-IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y que el NIF-IVA, así como su nombre y apellidos, razón o denominación social completa, sean conocidos por el vendedor en el momento del inicio de la expedición o transporte.
- Que el vendedor haya incluido el envío de dichos bienes tanto en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias como en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

El plazo en el que se debe producir la entrega de las mercancías remitidas a otro Estado miembro es de 12 meses, a contar desde el momento de llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

Si se cumplen las condiciones anteriores, como ya hemos señalado, se entendera que se ha producido una EIB en el Estado de salida de las mercancías y una AIB en el Estado de llegada, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición.

Completa esta definición, con los rasgos subjetivos de la sujeción de las AIB, el artículo 13 de la LIVA. Para que las AIB se encuentren sujetas deben realizarse:

- Con carácter general, por empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siendo transmitentes de los bienes empresarios o profesionales.
- Por excepción, cuando se trate de medios de transporte nuevos, por cualquier persona o entidad (es decir, sea empresario o profesional o no lo sea), siendo transmitente igualmente cualquier persona o entidad.
- Por excepción, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario, un sujeto pasivo acogido al REAGP, o un sujeto pasivo que solo realice operaciones exentas, cuando su volumen total por año natural sobrepase el límite de 10.000 euros, o, sin superarlo, cuando haya optado por la tributación como AIB.

A continuación, analizaremos con mayor detalle cada uno de los mencionados requisitos.

3.1.1. Existencia de una entrega de bienes

Como hemos constatado al analizar las reglas de localización del hecho imponible, las entregas de bienes se caracterizan por la existencia de una transmisión del poder de disposición de bienes corporales, según resulta del artículo 8.Uno de la LIVA; transposición del artículo 14 de la Directiva Refundida.

Dos notas tiene esta definición: por un lado, la referida a la operación que se realiza, la transmisión del poder de disposición, concepto comunitario, independiente de las condiciones que puedan imponer los ordenamientos nacionales a la transmisión de la propiedad o de otros derechos, y que debemos identificar con la transmisión de facultades que permiten disponer del bien (en el sentido de obtener una utilidad del mismo, que no de enajenar) en condiciones análogas a las que se dispondría si se fuera propietario del bien (así lo declara la Sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV: «Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite

a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario»); y, por otra parte, la relativa a los bienes que son objeto de la entrega, bienes corporales, excluyendo, por tanto, derechos desgajados de la plena propiedad sobre el bien o la transmisión de la propiedad sobre bienes incorporeales.

Debemos concluir, por tanto, que las operaciones en las que no se transfieran facultades análogas a las que dispone un titular dominical, sino derechos desgajados, no son entregas de bienes, y consecuentemente no dan lugar a AIB, de igual manera, las operaciones realizadas con bienes que no sean corporales, tales como derechos, aunque se transfiera la propiedad, tampoco son entregas de bienes, por lo que tampoco pueden dar lugar a adquisiciones intracomunitarias.

EJEMPLO 1

Un empresario español adquiere de un empresario búlgaro unos moldes y una patente para la fabricación de muñecas *matrioskas*. Tanto los moldes como el documento de la patente son remitidos desde Bulgaria a España, siendo recibidos en la sede del empresario español. ¿Cabe calificar estas operaciones como AIB?

Solución:

La venta de los moldes es una transmisión del poder de disposición de un bien corporal, realizada entre empresarios y que se remite desde un Estado miembro con destino al TAI, por lo que dará lugar a una EIB, exenta en Bulgaria, y una AIB, sujeta en España.

La venta de la patente es la venta de un derecho incorporeal, por lo tanto no da lugar a una entrega de bienes, sino a una prestación de servicios. Este servicio se localizará, por la regla general del artículo 69 de la LIVA, en la sede del destinatario, en este caso, el TAI, y tributará con inversión del sujeto pasivo, según el artículo 84 de la LIVA.

Por su parte, subraya la relación existente entre el concepto de entrega de bienes y el de adquisición intracomunitaria el artículo 23 de la Directiva Refundida, que exige a los Estados miembros que aquellas operaciones que, con arreglo a su normativa se consideren entregas de bienes, deberán dar lugar a adquisiciones intracomunitarias cuando procedan de otro Estado miembro:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas que aseguren que se califican como AIB las operaciones que, si se hubiesen efectuado en su territorio por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes.»

3.1.2. Existencia de un transporte, con origen en el territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro y destino en el territorio de aplicación del impuesto

Para que una operación se califique como AIB, los bienes deben ser objeto de transporte desde el TAI de un Estado miembro al TAI. Evidentemente, cuando las mercancías proceden de una parte del territorio de un Estado miembro que está excluida de su TAI, la operación realizada no se trata como adquisición intracomunitaria (la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen, en Alemania; Ceuta y Melilla, en España, y Livigno, en Italia, por ser territorios excluidos de la Unión Aduanera, según el art. 6 de la Directiva Refundida y el art. 3.Dos LIVA; Canarias, en España; los territorios franceses de Ultramar, en Francia; el Monte Athos, en Grecia; las Islas del Canal, en el Reino Unido; Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en Italia, y las Islas Aland, en Finlandia, por ser territorios excluidos del territorio IVA, según el art. 7 de la Directiva Refundida y el art. 3.Tres LIVA –tras la modificación operada por el RDL 3/2020–). Por el contrario, los bienes procedentes de otros territorios que a pesar de no ser parte del territorio de un Estado miembro se encuentran incluidos en el TAI (el Principado de Mónaco tendrá el mismo tratamiento que las operaciones efectuadas procedentes de o con destino a Francia, la Isla de Man que Reino Unido y las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia el mismo que Chipre) darán lugar a adquisiciones intracomunitarias.

Ese transporte, como hemos analizado anteriormente, en el caso de una adquisición intracomunitaria sujeta en España, debe tener por destino el TAI español, delimitado en el artículo 3 de la LIVA, y por origen, el TAI de otro Estado miembro distinto de España.

El transporte es un elemento esencial sin el cual no puede existir AIB. Así, una mercancía que se encuentre ya en el lugar de destino cuando se realice la entrega, sin que para ello sea necesario el transporte, se considera como una entrega interior, nunca una adquisición intracomunitaria.

El transporte puede ser realizado por el transmitente, por el adquirente o por un tercero, por cuenta de uno u otro; lo que permite cualquier modalidad de transporte posible

de las mercancías realizada con ocasión de la entrega. Esta libertad se ajusta a la situación que plantea la realidad con frecuencia en los transportes internacionales, en los que se pueden ocupar una pluralidad de personas, interviniendo por cuenta propia o de otros, de la ejecución material del transporte de las mercancías desde su origen y hasta su destino. Lo que resulta esencial, como hemos advertido, es el resultado del transporte: el traslado físico de las mercancías de un territorio a otro.

EJEMPLO 2

Un empresario establecido en el TAI adquiere de otro empresario establecido en el TAI mercancías que el primero tiene en Bèrgamo, transportándolas por sus propios medios a su establecimiento sito en Elda (Alicante). ¿Cabe calificar esta operación como AIB?

Solución:

La venta es una transmisión del poder de disposición de un bien corporal, realizada entre empresarios (aunque sean los dos españoles) y que se remiten desde un Estado miembro con destino al TAI, por lo que dará lugar a una EIB, exenta en Italia, y una AIB, sujeta en España.

La prueba del transporte, cuestión de capital importancia, como vemos, se recoge en el artículo 13 del RIVA, que aunque literalmente se refiera a las entregas intracomunitarias, resulta igualmente aplicable para acreditar el transporte en una AIB, ya que, como hemos reseñado, EIB y AIB son dos manifestaciones de la misma operación. Los términos literales de este precepto son los siguientes:

«La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma:

1.º Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.

2.º Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adqui-

rente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.»

Para el análisis de este precepto nos remitimos al epígrafe correspondiente del apartado de las entregas intracomunitarias, a los efectos de evitar reiteraciones (capítulo 5, epígrafe 2.3).

3.1.3. La adquisición debe realizarse por empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siendo transmitentes de los bienes empresarios o profesionales

El tráfico intracomunitario sujeta a tributación las operaciones realizadas entre empresarios o profesionales, de forma que el transmitente debe ser un empresario o profesional y el adquirente igualmente tiene que ser un empresario o profesional.

Por excepción, también se sujetarán las adquisiciones intracomunitarias realizadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios (denominación que incluye a entidades que carecen del ánimo de lucro que caracteriza al empresario: personificaciones de la Administración y fundaciones y otras entidades privadas sin ánimo de lucro) siempre y cuando se hayan superado los umbrales establecidos por el Estado miembro de llegada de las mercancías o cuando, sin superarlo, se haya optado por la tributación en destino, en las condiciones que veremos al analizar el régimen especial del comercio intracomunitario.

También es especial el caso de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, en las que se considera que existe una AIB cualquiera que sea la condición del adquirente y del transmitente. Examinaremos con más detalle estas especialidades bajo la rúbrica de régimen especial aplicable a los medios de transporte nuevos.

Las adquisiciones deben haberse efectuado a título oneroso, según recoge el tenor literal del precepto, no quedando sujetas como AIB las operaciones en las que no medie contraprestación (aunque podrán quedar sujetas como operaciones asimiladas).

Aunque la problemática es mucho menor en el caso de las adquisiciones sobre las entregas intracomunitarias, toda vez que en este caso no existe una exención que acreditar; la condición de sujeto pasivo del comprador se acreditará mediante la comunicación del número de identificación a efectos del IVA (el número de identificación fiscal intracomunitario en el caso de España) que se suministre al vendedor.

EJEMPLO 3

Un particular español de vacaciones en Portugal adquiere en Sintra de un empresario portugués un comedor completo. Los muebles son remitidos desde Portugal a España, siendo recibidos en el domicilio del particular español. ¿Cabe calificar estas operaciones como AIB?

Solución:

Aunque se trata de una transmisión del poder de disposición de bienes corporales que se remiten desde un Estado miembro con destino al TAI, como el adquirente no es empresario o profesional, no cabe calificar la entrega realizada en Portugal como EIB. En consecuencia, la operación estará sujeta como entrega de bienes en Portugal, sin que dé lugar a una AIB sujeta en España.

3.2. OPERACIONES EXCLUIDAS DEL CONCEPTO DE ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

El artículo 13 de la LIVA completa la definición del hecho imponible general de las adquisiciones intracomunitarias con la enumeración de una serie de supuestos de hecho en los que, a pesar de cumplirse, al menos a primera vista, todos los requisitos para incluirse dentro del hecho imponible, por diferentes circunstancias, generalmente de tipo técnico, se excluye la operación del concepto de adquisición intracomunitaria.

3.2.1. Entregas efectuadas por empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de franquicia

El régimen de franquicia es un régimen especial del impuesto, regulado en los artículos 282 y siguientes de la Directiva Refundida. Su ámbito de aplicación es el de pequeñas empresas, según el artículo 282 de la directiva, aunque se establecen volúmenes máximos de la cifra de negocios muy reducidos, que realmente restringen este a las microempresas. Sus características más acusadas son que los sujetos acogidos al mismo quedan exonerados de toda obligación en relación con el IVA: no repercuten el impuesto, ni consignan cuotas en factura, ni deducen las cuotas soportadas.

Este régimen no resulta aplicable en nuestro país, al no haber recibido la LIVA la autorización de la directiva para su implantación.

Esta exclusión tiene un marcado carácter técnico. La adquisición intracomunitaria descompone una transmisión entre dos Estados miembros en dos operaciones: una entrega exenta en origen y una adquisición intracomunitaria gravada en destino. En el caso de la transmisión efectuada por un empresario en el régimen de franquicia, la exención en origen no es aplicable, ya que las entregas de estos empresarios no incluyen impuesto repercutido ni deben expedir factura.

3.2.2. Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

El REBU es un régimen especial del impuesto aplicable a empresarios revendedores de bienes usados y de otros bienes muebles, que han sido objeto de adquisición por estos a personas que no tienen la condición de empresario o a empresarios revendedores que no han repercutido separadamente el impuesto, al aplicar también el REBU.

Este régimen sirve para incorporar nuevamente al tráfico del IVA bienes que han sido objeto de un «consumo final», es decir, bienes por los que se soportó el impuesto y no se dedujo. Para ello, se arbitra una forma particular de determinar la base imponible, atendiendo al valor añadido por el empresario revendedor: se considera el margen bruto de beneficio, esto es, la diferencia entre el precio de venta, IVA incluido, y el precio de compra, que como acabamos de ver, es sin IVA soportado, es el importe de la base imponible –que sería el valor añadido por el revendedor– y de la cuota correspondiente a esa base imponible, que es el impuesto devengado para el revendedor (art. 137 LIVA). Como sabemos, los restantes empresarios repercuten por el valor total del bien aunque deducen la totalidad de las cuotas soportadas (método del crédito de impuesto); en este régimen especial, la base imponible se calcula, como hemos expuesto, por la adición de valor al bien.

La exclusión de estos bienes del régimen de AIB es también de índole técnica. En la adquisición intracomunitaria el ingreso del impuesto se traslada del empresario o profesional que realiza las entregas de bienes o presta los servicios al adquirente. Cuando la base imponible se calcula sobre la contraprestación total –régimen general–, esta previsión no entraña ningún inconveniente, pues el adquirente conoce el precio de venta; pero cuando la base imponible se calcula sobre el margen de beneficio –REBU–, poner de manifiesto el valor de la base imponible facilita al comprador el importe del beneficio que el revendedor está obteniendo, lo que evidentemente es una información comercial que no puede desvelarse sin afectar seriamente al tráfico empresarial.

La contrapartida a esta forma de determinar la base imponible especial es que las facturas emitidas por los revendedores indicarán que se aplica el régimen especial y no diferenciarán la cuota repercutida; cuota que no será deducible por los adquirentes (art. 138 LIVA).

Debemos recordar además que el REBU permite que se renuncie al mismo operación por operación (art. 135.Dos LIVA). Esto supone que una entrega concreta pase a tributar en el régimen general, lo que, si el bien es remitido a otro Estado miembro, supone que en origen se califique como una operación exenta y en destino como una AIB.

EJEMPLO 4

Un empresario español adquiere en Alemania un vehículo usado de un empresario reventador. En esta operación se aplica la exención por EIB. ¿Cabe calificar la recepción del vehículo en el TAI como AIB?

Solución:

Aunque quedan excluidas del régimen de AIB las entregas de bienes usados acogidas al REBU, este régimen especial puede ser renunciado, operación por operación, sin más formalidad que la aplicación del régimen general en la entrega. En este caso, en régimen general se produce una transmisión del poder de disposición de un bien corporal, realizada entre empresarios y que se remiten desde un Estado miembro con destino al TAI, por lo que dará lugar a una EIB, exenta en origen, y una AIB, sujeta en España, y es lo aplicado. Luego resulta correcto el proceder descrito.

3.2.3. Adquisiciones de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje en destino

El artículo 68.Dos de la LIVA, antes analizado, establece una regla especial de localización para los bienes que sean objeto de instalación y montaje por el proveedor, localizándose las entregas en el TAI cuando sea este el lugar donde se ultime la instalación y montaje de los bienes.

Como veíamos al analizar dicho precepto, tres son las condiciones que requiere la aplicación de este precepto: la existencia de instalación y montaje por el proveedor, la inmovilización, y el coste de la instalación. Los bienes a los que se aplica esta regla

deben ser objeto de instalación y montaje, debiendo encargarse de la instalación y montaje el proveedor de los mismos. Como consecuencia de los trabajos realizados se debe producir una inmovilización de los bienes entregados. El último elemento que requiere la aplicación de esta regla especial es que el coste de los servicios de instalación y montaje exceda del 15 % de la contraprestación total correspondiente a los bienes entregados.

La regla de localización descrita supone una excepción a la regla general de localización de las entregas con transporte; pero aún va más allá esta excepción de dicha regla. La realización de operaciones con instalación y montaje exceptúan también del régimen de adquisiciones intracomunitarias, ya que no va a considerarse como adquisición intracomunitaria la adquisición del poder de disposición de mercancías, remitidas al comprador desde otro Estado miembro, cuando las mercancías van a ser objeto de instalación y montaje en el lugar de llegada.

La razón para ello es puramente técnica: al localizar la entrega en el TAI cuando la instalación y montaje se ultime en el mismo se está logrando el mismo objetivo que cuando se establece el hecho imponible AIB: la tributación en destino. Mantener la consideración de la operación como AIB supone una doble tributación de la misma operación y en el mismo territorio, corregida por esta regla especial, con una clara vocación de simplificación, que evita al empresario que realiza la instalación y montaje solicitar la devolución del IVA que soportaría por la AIB en el TAI.

EJEMPLO 5

Un empresario español adquiere de un empresario austriaco una máquina a instalar en su fábrica de Cuenca. El precio de la máquina es de 30.000 euros, de los que 12.000 corresponden a la instalación de la máquina en la línea de producción, que se llevará a cabo por el vendedor y que determinará la inmovilización de la máquina. ¿Cabe calificar estas operaciones como AIB?

Solución:

Aunque se trata de una transmisión del poder de disposición de un bien corporal, realizada entre empresarios y que se remiten desde un Estado miembro con destino al TAI, es decir, que se cumplen las condiciones para la existencia de una AIB sujeta en España, esta operación está excluida del concepto de AIB. La operación descrita será una entrega interior en el TAI, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.Dos.2.º de la LIVA, como venta con instalación y montaje ultimada en el TAI. En el Estado de origen se considerará que no existe entrega.

3.2.4. Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia

El régimen de ventas a distancia, al que ya hemos tenido ocasión de referirnos al examinar las reglas de localización y al que volveremos a referirnos al analizar los regímenes especiales del comercio intracomunitario, establece sendas reglas especiales de localización de determinadas operaciones: cuando no se superen los umbrales determinados por los Estados miembros de destino, las ventas se localizarán en el Estado de origen o en el de llegada de las mercancías, a elección del empresario vendedor; cuando se superen dicho umbrales, se tributará necesariamente en el Estado miembro de destino.

Evidentemente, estas reglas de localización son incompatibles con la aplicación del régimen de las adquisiciones intracomunitarias: si no se superan los umbrales y se decide localizar la entrega en el territorio del establecimiento del vendedor, se produciría una doble imposición jurídica, al tributar la operación en el Estado del establecimiento (por la entrega de los bienes como ventas a distancia) y en el Estado de llegada (como AIB); si, por el contrario, por opción o por superar los umbrales, la operación se localiza en destino, la doble imposición económica se produce en el Estado de destino, al localizar allí la venta a distancia y la AIB.

La solución adoptada, de carácter técnico, es excluir estas ventas a distancia del juego de las AIB.

3.2.5. Las adquisiciones de bienes objeto de impuestos especiales (art. 68.Cinco LIVA)

Las entregas de bienes objeto de IIEE, efectuadas por empresarios establecidos fuera del TAI, mediante la remisión de la mercancía por el vendedor o por su cuenta, siempre que los destinatarios de las mismas sean las personas en el régimen especial de PERES o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, tributan en destino.

Esta regla de localización es también incompatible con la aplicación del régimen de las adquisiciones intracomunitarias, ya que al localizarse en destino la operación, se produciría en el Estado de destino una doble imposición económica, al localizar allí la venta y la AIB.

La solución adoptada, de carácter técnico, es excluir estas ventas del juego de las AIB.

3.2.6. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta ley

El artículo 22 de la LIVA contempla las operaciones asimiladas a la exportación. Como estudiaremos al tratar de este artículo, se diferencian dos grandes grupos en este artículo: las operaciones relativas a buques y aeronaves afectos a la navegación internacional (apartados uno a siete), las operaciones relativas a regímenes diplomáticos y consulares y de organismos internacionales (apartados ocho y nueve), y las operaciones realizadas por las fuerzas de la OTAN (apartados diez y once), por una parte, y las restantes operaciones asimiladas (entregas de oro, transportes de viajeros y prestaciones de intermediarios), por otra parte.

Esta diferenciación se funda en la razón que ampara la exención de la operación asimilada a la exportación. En el primer caso, las operaciones, aunque realizadas en el TAI, gozan de un estatuto extraterritorial, bien sea por las circunstancias en las que se da el consumo de los bienes, fuera del TAI fundamentalmente (buques y aeronaves), sea por el estatuto especial del consumidor (diplomáticos, organismos internacionales o fuerzas de la OTAN). En el segundo caso no existe una razón común, siendo supuestos particulares de operaciones exentas.

La misma razón que ampara las exenciones en el primer grupo se tiene presente a la hora de excluir la llegada de bienes al TAI con tales finalidades del concepto de AIB. Lo que se hace tributar en la AIB es la llegada de los bienes al TAI en disposición de ser consumidos. Si los bienes en los supuestos del artículo 22 de la LIVA mencionados gozan de un estatuto extraterritorial, no se da la finalidad última prevista para la tributación como AIB, por lo que estas operaciones quedan excluidas del concepto de AIB.

EJEMPLO 6

Una empresa naviera establecida en el TAI adquiere de un empresario francés un localizador por satélite que se va a incorporar a bordo de un buque afecto de forma exclusiva a la navegación marítima internacional con base en el puerto de Denia. ¿Cabe calificar estas operaciones como AIB?

.../...

.../...

Solución:

Aunque se trata de una transmisión del poder de disposición de un bien corporal, realizada entre empresarios y que se remiten desde un Estado miembro con destino al TAI, es decir, que se cumplen las condiciones para la existencia de una AIB sujeta en España, esta operación está excluida del concepto de AIB, ya que se trata de una operación asimilada a la exportación, contemplada en el artículo 22.Cinco de la LIVA.

3.2.7. Las adquisiciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad (art. 68.Siete LIVA)

A los efectos de la aplicación del IVA, el gas, el calor, el frío, la electricidad y demás modalidades de energía se consideran como bienes muebles corporales (art. 8.1 LIVA). Ello debiera suponer que los intercambios intracomunitarios de estas mercancías siguieran las reglas generales, tributando como adquisiciones intracomunitarias.

No obstante, se comprobó, como consecuencia de la liberalización y apertura de los mercados nacionales de energía a operadores de otros Estados, que no se podía controlar físicamente la entrada y salida de energía a través de las redes de distribución, por lo que resultaba imposible aplicar, con un mínimo de fiabilidad, el régimen general de los intercambios intracomunitarios de mercancías que hemos mencionado.

En su lugar, se optó por aplicar unas reglas de localización a las entregas de electricidad y gas a través de la red de distribución, de cualquier red conectada a dicha red, o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, contemplada en nuestra normativa en el apartado siete del artículo 68 de la LIVA. Las reglas de localización son dos: en las entregas efectuadas a un empresario o profesional revendedor, el lugar de localización será la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente del revendedor; en las restantes entregas, se localizarán en el lugar en que su adquirente efectúe el uso o consumo efectivos.

En este caso también se excluyen las operaciones relativas al gas, electricidad, frío y calor del régimen de intercambios intracomunitarios, como norma técnica asociada a la aplicación de las reglas de localización descritas.

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

EJEMPLO 7

Un empresario establecido en Portugal entrega la electricidad que produce por cogeneración en su fábrica sita en Portugal a una empresa distribuidora de electricidad establecida en el TAI. ¿Cabe calificar estas operaciones como AIB?

Solución:

Aunque se trata de una transmisión del poder de disposición de un bien corporal, pues a efectos del IVA la electricidad es un bien corporal, realizada entre empresarios y que se remiten desde un Estado miembro con destino al TAI, es decir, que se cumplen las condiciones para la existencia de una AIB sujeta en España, esta operación está excluida del concepto de AIB. La operación descrita será una entrega interior en el TAI, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.Siete de la LIVA. En el Estado de origen se considerará que no existe entrega.

3.3. OPERACIONES ASIMILADAS A LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES

Las operaciones interiores que son objeto de gravamen en el IVA son las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Salvo que se realicen operaciones que limitan el derecho a la deducción (con carácter general, las exenciones limitadas, contempladas en el art. 20 LIVA), la realización de operaciones sujetas genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Este derecho a la deducción plantea una problemática específica, cuando los empresarios o profesionales que han ejercido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas realizan una prestación a título gratuito para un tercero o destinan bienes o aprovechan servicios para un uso propio no vinculado con las actividades empresariales o profesionales, ya que de no existir reglas especiales no originarían el devengo del IVA y, sin embargo, se han deducido las cuotas necesarias para la realización de tales operaciones. La solución propuesta legalmente es la operación asimilada: operaciones asimiladas a las entregas de bienes, contempladas en el artículo 9 de la LIVA, y operaciones asimiladas a prestaciones de servicios, contempladas en el artículo 12 de la LIVA, conocidas generalmente estas operaciones como «autoconsumos» de bienes o servicios, respectivamente. (Contiene esta afirmación una simplificación con finalidad didáctica, ya que también son autoconsumos los denominados autoconsumos internos: el cambio de sector diferenciado de un bien o la afec-

tación de un bien de circulante como bien de inversión, siendo aplicable la regla de la prorrata; reglas especiales que no atienden a esta finalidad, sino a ajustar las deducciones de determinados bienes a su destino definitivo). Unidas estas reglas a las reglas especiales que determinan la base imponible en los autoconsumos, el legislador permite devolver las cuotas deducidas en estos autoconsumos, evitando alterar la mecánica del impuesto, que, dicho en palabras simples, permite deducir las cuotas soportadas en la medida en la que se vaya a originar un IVA repercutido. Este criterio ha sido recogido por el TJUE en Sentencia de 20 de enero de 2005, Asunto C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB, en la que se dice:

«Los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva asimilan determinadas operaciones para las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. El objetivo de estas disposiciones consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que acepta un bien o que presta servicios para fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo, por otra (véanse las Sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 35; Fillibeck, antes citada, apartado 25, y Fischer y Brandenstein, antes citada, apartado 56). Para alcanzar este objetivo, dichos artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra a), impiden que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a sus fines privados o a los de su personal dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final que compra el bien pagando el IVA (véanse las Sentencias de 6 de mayo de 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 15; Enkler, antes citada, apartado 33; Bakcsi, antes citada, apartado 42, y Fischer y Brandenstein, antes citada, apartado 56). Del mismo modo, el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA.»

Las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias tienen en común con los autoconsumos internos su finalidad de evitar abusos en materia de deducción por los empresarios o profesionales, sin alterar el régimen común del impuesto. En el caso de los autoconsumos intracomunitarios se atiende al diferente régimen de deducción que puede tener un sujeto pasivo en los diferentes Estados miembros en los que esté establecido, fruto de las distintas actividades que realice en cada establecimiento permanente.

Así ocurre si en un Estado miembro se realiza una actividad que genera el derecho a la deducción total del impuesto (por ejemplo, el transporte de viajeros por carretera) y en un segundo Estado miembro se realizan actividades que solo generan parcialmente o no generan en absoluto el derecho a la deducción (por ejemplo, el transporte de heridos en ambulancia); una conducta económicamente eficiente impondría realizar las adquisiciones en el Estado donde se genera el derecho a deducir totalmente el impuesto, aunque esta conducta es, evidentemente, un abuso de derecho que trata de limitar esta figura de la operación asimilada a las AIB.

3.3.1. Afectación de bienes por un empresario (transferencia de bienes o *transfert*)

Recoge el artículo 16.2 de la LIVA el siguiente supuesto de operación asimilada:

«La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9, número 3.º, de esta ley.»

Supone la transposición de la previsión contenida en el artículo 21 de la Directiva Refundida.

Este supuesto responde fielmente a la motivación que exponíamos al justificar la existencia de las operaciones asimiladas a las AIB. El empresario que adquiere bienes en un Estado miembro y que, posteriormente, los destina a sus actividades en otro Estado miembro debe deducir las cuotas soportadas con arreglo al régimen de deducción que corresponda en el Estado donde se realice el consumo, es decir, en el Estado de recepción de las mercancías.

La opción elegida para ello es generar una nueva cuota devengada en el Estado de recepción de las mercancías, a través de operación asimilada a la AIB, cuota devengada

que se soporta por el propio destinatario, que se deducirá con arreglo a las condiciones de deducción imperantes en el Estado de recepción.

La condición que diferencia esta operación asimilada de la propia AIB es que en este caso no se produce una transmisión del poder de disposición de los bienes, que se mantienen en poder y posesión del mismo empresario en el Estado de origen y de destino. Se cumplen, no obstante, las restantes condiciones que contempla la existencia de una adquisición intracomunitaria, es decir, la operación se realiza sobre bienes corporales, los bienes son remitidos y recibidos por un empresario o profesional (de hecho, el mismo empresario o profesional) y los bienes son objeto de transporte entre los TAI de dos Estados miembros, en el caso de una transferencia sujeta como tal en España, el Estado de origen será otro Estado miembro, mientras que el lugar de llegada será el TAI.

Desde el punto de vista del Estado de salida de los bienes, la operación realizada es una operación asimilada a las entregas, conocida tanto como autoconsumo intracomunitario o *transfert*. Se contempla esta operación en el artículo 9.Tres de la LIVA, a cuyo análisis nos remitimos. No obstante, debemos destacar que el citado artículo 9.Tres de la LIVA establece una lista de supuestos en los que la remisión de las mercancías de un Estado miembro a otro no dará lugar a un *transfert*, y, consecuentemente, tal y como señala el segundo párrafo del artículo 16.2 de la LIVA, tampoco dará lugar a una operación asimilada a la AIB en el Estado miembro de llegada:

«a) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo que se considerarían efectuadas en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 68, apartados dos, número 2.º, tres y cuatro, de esta ley.

b) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 68, apartado dos, número 4.º, de esta ley.

c) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas en el artículo 21 o en el artículo 25 de esta ley.

d) Una ejecución de obra para el sujeto pasivo, en las condiciones establecidas en el número 2.º, en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos bienes.

e) La prestación de un servicio realizada para el sujeto pasivo, que tenga por objeto trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos bienes.

f) La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España.

g) La utilización temporal de dichos bienes, por un periodo que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.»

Los bienes que pueden ser objeto de la operación asimilada pueden ser todo tipo de bienes corporales. Resulta indiferente que se trate de bienes de inversión o de circulante, que hayan sido adquiridos a terceros o desarrollados total o parcialmente por el propio empresario. La única condición es que se hayan vinculado a las actividades empresariales en el Estado de origen, al menos parcialmente, si se trata de bienes de inversión.

EJEMPLO 8

Una sociedad anónima española, con establecimientos permanentes en el TAI y en el TAI de Portugal, ha adquirido determinados bienes en Portugal para su uso en el establecimiento permanente portugués. Posteriormente, dichos bienes son remitidos desde Portugal al establecimiento en España. ¿Cómo cabe calificar estas operaciones?

Solución:

Se trata de la remisión de un bien corporal, realizada por un empresario, de un bien afecto a su actividad en otro Estado miembro, con destino al TAI, por lo que dará lugar a una operación asimilada a la EIB, exenta en Portugal, y una operación asimilada a la AIB, sujeta en España.

Estas operaciones, como las restantes adquisiciones intracomunitarias, deben ser objeto de declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) y además deben ser objeto de un registro particular, en el libro-registro de determinadas operaciones intracomunitarias, contemplado en el artículo 66 del RIVA.

3.3.2. Afectación de bienes por la Organización del Tratado del Atlántico Norte

El artículo 16.3 de la LIVA contempla como operación asimilada a la AIB la siguiente:

«La afectación realizada por las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, de los bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del impuesto en la Comunidad, cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del impuesto establecida en el artículo 62 de esta ley.»

Este precepto supone la transposición del artículo 22 de la Directiva Refundida.

Se pretende con esta previsión que el Estado miembro de llegada de las mercancías sea el que determine el régimen jurídico de la operación. Este régimen jurídico viene determinado por la posible aplicación de la exención, prevista en nuestra norma interna en el apartado 11 del artículo 22 de la LIVA.

Son condiciones para aplicar este precepto:

- La afectación al uso de la OTAN.
- Procedencia de los bienes de otro Estado miembro.
- Que se hayan adquirido sin tributación normal por el IVA.
- Que no hubiese resultado aplicable la exención del artículo 62 de la LIVA si los bienes hubieran procedido de un país tercero.

3.3.3. Cláusula de cierre: otras adquisiciones que no provienen de una entrega

El artículo 16.4 de la LIVA recoge una última previsión, a modo de cláusula de cierre, del siguiente tenor literal:

«Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta ley.»

Esta previsión atiende a la posibilidad de operaciones que, de acuerdo con la legislación del Estado miembro de remisión de las mercancías no han dado lugar a una entrega, por no considerar la legislación de ese Estado que se trata de una transmisión del poder de disposición, pero que, sin embargo, con arreglo a la LIVA constituirían una entrega. Al no existir entrega previa en origen, no puede dar lugar, en puridad, a una adquisición intracomunitaria. No obstante, para equiparar las condiciones de gravamen en destino de estas operaciones con las interiores, el legislador ha determinado que constituyan operaciones asimiladas a las AIB.

Así, en nuestra opinión, se da cumplimiento también, con esta previsión, a lo dispuesto en el artículo 23 de la Directiva Refundida, que prevé que los Estados miembros adopten las medidas que aseguren que se califican como AIB las operaciones que, si se hubiesen efectuado en su territorio por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes.

De esta manera, choca con esta previsión el criterio sostenido por el TJUE, que considera que la transmisión del poder de disposición (operación que da lugar a la entrega) es un concepto comunitario, y como tal, que no puede quedar al arbitrio de las diferentes definiciones que se dé en cada derecho nacional, debiendo existir un concepto uniforme en todos los Estados miembros, tal y como manifestó en Sentencia de 4 de octubre de 1995, Asunto C-291/92, Dieter Armbrrecht:

«Ciertamente, el apartado 1 del artículo 5 de la directiva no delimita el alcance de los derechos de propiedad transmitidos, que debe determinarse según el derecho nacional aplicable, pero el Tribunal de Justicia ha declarado que la finalidad de la directiva, esto es, basar el sistema común del IVA en una definición uniforme de las operaciones imponibles, puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro (Sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285). Por consiguiente, la respuesta a la cuestión planteada, que no se refiere a los aspectos de derecho civil de la entrega, sino a la sujeción al impuesto, no puede encontrarse en el derecho nacional aplicable en el litigio principal.»

3.4. REGÍMENES ESPECIALES EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS

A continuación describiremos los conocidos como regímenes especiales del comercio intracomunitario, constituidos por las personas en régimen especial, el régimen de los medios de transporte nuevos y el régimen de las ventas a distancia.

Realmente no se trata de regímenes especiales, ni tan siquiera de regímenes con un tratamiento separado y unificado, sino especialidades en el tratamiento de las operaciones relacionadas con las personas o bienes a que se refieren y que han permitido acuñar a la doctrina el término de regímenes especiales en las AIB.

3.4.1. Personas con régimen especial

Como hemos visto, se sujetan como adquisiciones intracomunitarias las realizadas por empresarios o profesionales y por personas jurídicas que no actúen como tales, siempre que en este último caso se superen determinados umbrales o se haya optado. Este régimen especial es el aplicable a esas personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, así como a determinados empresarios muy caracterizados.

La justificación del régimen se encuentra en una doble circunstancia. Por una parte, a diferencia de las personas físicas que, al menos antes de la generalización de la sociedad de la información, disponían de un difícil acceso a las ofertas que pudieran realizarse en el mercado europeo, estas entidades disponían de un acceso mayor al mercado comunitario, en ocasiones, hasta obligado por el propio derecho comunitario (piénsese, que en el año 1993, junto con el desarrollo del mercado único se está tratando de avanzar hacia una competencia comunitaria en la obtención de contratos públicos, que se traduce en novedades como la publicación comunitaria de determinados contratos).

Por otra parte, como también hemos comentado, la exclusión del concepto de AIB de las operaciones realizadas por los particulares responde a una necesaria simplificación, ya que aunque se aleja el gravamen del IVA, que recae sobre el consumo, del lugar de consumo efectivo, con ello no se imponen cargas administrativas excesivas a personas físicas que carecen de conocimientos e infraestructura para llevarlas a cabo. Las personas jurídicas que no actúan como empresarios disponen, al menos potencialmente, de una mayor organización, que les permite asumir la obligación de cumplir con las obligaciones de un sujeto pasivo, llevando de esta forma el gravamen al lugar de consumo.

En nuestra opinión, el régimen, no obstante, se complica un poco al permitir una opción (limitada) para tributar en origen o destino. La justificación de este hecho se encuentra en la conveniencia de lograr una aproximación en los tipos entre los Estados miembros, otro de los elementos necesarios para una mayor armonización del impuesto. Consideraba la Comisión (COM (89) 260 final. Bruselas, 14 de junio de 1989. Completion of the internal market and Approximation of indirect taxes. Puntos 7 y 14-16) que la opción en este régimen iba a permitir realizar un determinado volumen de transacciones donde el condicionante para la compra en uno u otro Estado se encontraría en el tipo de gravamen, ya que para estos sujetos el impuesto no es deducible, siendo un elemento más del coste de los bienes. Ello podía forzar a los Estados miembros a aproximar los tipos, para evitar este tipo de competencia.

3.4.1.1. *Personas que pueden acogerse a este régimen*

El artículo 14 de la LIVA realiza una enumeración de los sujetos que pueden acogerse a este régimen especial:

- «1.º Los sujetos pasivos acogidos al REAGP respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- 2.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.
- 3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.»

Pueden acogerse al REAGP los sujetos pasivos personas físicas titulares de explotaciones y los entes sin personalidad cuyos miembros sean personas físicas que cumplan las condiciones previstas en los artículos 124 y siguientes de la LIVA.

Los sujetos pasivos generan el derecho a la deducción cuando realizan operaciones interiores sujetas y no exentas del impuesto o cuando realizan operaciones exentas con exención plena. Las operaciones que generan el derecho a la deducción se contemplan en el artículo 94 de la LIVA. No generan el derecho a la deducción aquellos sujetos pasivos cuyas operaciones están exentas con exención limitada (en general, las operaciones contempladas en el art. 20 LIVA; por ejemplo, un odontólogo, que realizara prestaciones de servicios sanitarias exentas). Sin embargo, ni la Directiva Refundida ni la LIVA establecen si para determinar qué sujetos carecen del derecho a la deducción debemos atender a la prorrata provisional o a la definitiva del ejercicio en el que se realice la operación. Sánchez Gallardo (*IVA: Jurisprudencia comunitaria*, 2008) se inclina por consi-

derar la prorrata provisional. Compartimos esta opinión, amparándonos en el paralelismo de este criterio adoptado para la renuncia a las exenciones inmobiliarias en el artículo 20.Dos de la LIVA.

Finalmente, se considera que no son empresarios las personas jurídicas que no realicen operaciones empresariales, en los términos previstos en el artículo 5 de la LIVA. El caso más frecuente es el de aquellas personas jurídicas que realizan todas sus operaciones a título gratuito; no resulta bastante que realicen las operaciones por debajo de coste, ya que el ejercicio de una actividad económica no requiere que esta tenga finalidad de lucro, sino la participación en el mercado percibiendo una contraprestación. Muestras de ello pueden ser un ayuntamiento o cualquier otra persona jurídica pública, o una fundación. No debemos sin embargo pensar que solo por su forma jurídica estas personas jurídicas están en este supuesto, pues tanto unas como otras pueden ser empresarios si realizan operaciones empresariales, como una fundación que realice una explotación económica. En el caso de estos sujetos, resulta curioso el acotamiento que se realiza de sus actividades empresariales. Así, considera la DGT en Consulta 444/2003, de 26 de marzo, que un ayuntamiento con una actividad empresarial puede realizar adquisiciones acogidos a este régimen especial si los bienes no se afectan a dicha actividad económica, sino a la actividad general del ente público.

La característica común de todos estos sujetos es que no disponen del derecho a la deducción del impuesto soportado. Sin embargo, no por ello podemos considerar que otros sujetos que no tienen derecho a la deducción del impuesto soportado pueden acogerse al mismo. Su ámbito subjetivo es el que señalábamos y no incluye otros sujetos.

EJEMPLO 9

Un empresario agrícola acogido al REAGP acude a una feria del sector en Italia, donde adquiere una máquina para su explotación por 2.000 euros. Esta es la primera adquisición de bienes que realiza fuera de nuestro país. ¿Cómo debe tributar por ella?

Solución:

Al ser un empresario acogido al REAGP puede optar por tributar como una entrega interior en Italia o como una AIB en España, ya que no ha superado el umbral de 10.000 euros establecido en España que obligaría a tributar en destino.

.../...

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

.../...

La opción por la tributación en España exigiría la comunicación del NIF-IVA español al empresario italiano y obligará a presentar la declaración-liquidación no periódica en la que se liquide la AIB realizada (modelo 309).

3.4.1.2. Contenido del régimen

El contenido del régimen, como hemos anticipado, permite a estos sujetos la opción por la tributación en origen (con sujeción al impuesto en el Estado de origen de las mercancías) o en destino, tributando la adquisición como AIB, que deberán declarar e ingresar estos sujetos, ya que aunque las cuotas soportadas en AIB son, con carácter general, deducibles, estos sujetos no disponen del derecho a la deducción del impuesto soportado.

La condición para que se pueda formular esta opción es que no se haya superado en el año natural precedente o en el año en curso el umbral máximo de adquisiciones en otros Estados miembros no sujetas fijado por el Estado miembro de destino. En el caso de España, este umbral se ha fijado en 10.000 euros. Para el cómputo de dicho umbral debemos tener presente las siguientes circunstancias:

- No se computan las adquisiciones de medios de transporte nuevo, que se localizan en todo caso en el Estado de destino y tributan como AIB.
- No se computan tampoco las adquisiciones de bienes objeto de IIEE, a las que resulta aplicable la regla especial de localización del artículo 68.Cinco de la LIVA, que se localizan en todo caso en el Estado de destino.
- No se computan las adquisiciones localizadas en el TAI por aplicación de las reglas del artículo 68 de la LIVA.
- Deben computarse, sin embargo, las adquisiciones que haya realizado acogidas al régimen especial de ventas a distancia, al que después nos referiremos, siempre que se entiendan localizadas fuera del TAI.
- Para determinar si una operación supera el citado umbral se computará el importe total de la base imponible de la misma, sin que pueda aceptarse su fraccionamiento.

En el momento en el que se supere el citado umbral en el año natural, la operación en la que se supere este y todas las restantes adquisiciones del ejercicio deben tributar

obligatoriamente en destino como AIB. En el ejercicio siguiente, todas las adquisiciones realizadas, aun antes de superar el citado umbral, deberán tributar también en destino como AIB.

EJEMPLO 10

Una fundación con sede en el TAI, que no tiene la condición de empresario, ha iniciado este año su actividad y las adquisiciones para esta. Ha adquirido un medio de transporte nuevo en Francia por 6.000 euros; ha adquirido también un aparato de aire acondicionado en Italia, instalado por el vendedor en su sede, y por el que ha pagado 9.000 euros, de los que 3.000 corresponden a la instalación. Ahora pretende adquirir unas mercaderías en Luxemburgo por importe de 9.000 euros y no desea satisfacer el IVA español, que es mucho más elevado que el luxemburgués. ¿Resulta posible esto?

Solución:

Al ser una persona jurídica que no actúa como empresario puede optar por tributar como una entrega interior en Luxemburgo o como una AIB en España, siempre que no haya superado el umbral de 10.000 euros establecido en España que obligaría a tributar en destino.

Para el cómputo de dicho umbral no se computan ni las AIB de medios de transporte nuevos ni las entregas de los bienes localizadas en el TAI por aplicación del artículo 68 de la LIVA, como las entregas de bienes con instalación y montaje.

Por lo tanto, no se ha superado el umbral con la adquisición proyectada y puede optar por la tributación en origen.

Aun sin superar el citado umbral, las operaciones pueden tributar en destino como AIB, mediante la opción expresa del sujeto pasivo. Las condiciones en las que se puede realizar dicha opción se recogen en el artículo 3 del RIVA, del que cabe destacar lo siguiente:

- La opción solo es necesaria para tributar en destino como adquisición intracomunitaria, la tributación en origen no exige opción alguna.
- Puede ejercitarse bien de forma expresa, mediante la presentación de declaración censal (modelo 036), o bien de forma tácita, presentando la declaración-liquidación no periódica correspondiente, en la que se liquiden las

AIB efectuadas (modelo 309) o incluyéndolas en su modelo 303, cuando se trate de empresarios obligados a su presentación trimestral o mensual (Consulta DGT de 25 de mayo de 2007).

- La opción podrá formularse en cualquier momento del ejercicio, sin que sea obstáculo a ello que previamente en el mismo año se hayan realizado adquisiciones no sujetas en destino. Evidentemente, cesa la posibilidad de optar en el momento en el que se supere el umbral de adquisiciones, pues a partir de dicho momento no existe opción, sino obligación, de tributar en destino.
- La opción afectará a la totalidad de AIB que se efectúen a partir de su presentación, sin que sea posible excluir operaciones posteriores aun cuando se cumplieran los requisitos para que la operación se encontrase no sujeta si no se hubiera formulado la opción.
- La opción abarcará como mínimo el tiempo que falte por transcurrir del año en curso y los dos años naturales siguientes. Transcurrido dicho plazo, la opción conserva su vigencia, aunque podrá revocarse mediante la presentación de la oportuna declaración censal.

Junto con estos requisitos a cumplir ante la Administración española, debemos recordar que la aplicación de la exención en origen por el empresario que esté efectuando la entrega exige la comunicación a este del NIF-IVA atribuido por la Administración española, que deberá haber sido obtenido en las condiciones previstas en el artículo 25 del RGAT.

No obstante, en una interpretación bastante particular, la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2001 ha entendido que la comunicación del NIF por un empresario acogido al REAGP a un proveedor comunitario, anteponiéndole el prefijo ES (aunque tal es la formación del NIF-IVA, como hemos repetido varias veces, la activación del citado NIF-IVA debe realizarla la Administración) en una adquisición de bienes que procedentes de otro Estado miembro van a ser objeto de transporte al TAI, da lugar a la realización de una AIB, aunque no se superen los umbrales fijados por España.

El Reglamento de Ejecución ha querido mantener el derecho de opción de estos empresarios, cuando la atribución de un NIF-IVA se haya producido por ser destinatarios de servicios prestados por un empresario establecido en otro Estado miembro y no por haber optado por la sujeción en destino de estas operaciones. No obstante, recoge la existencia de una opción implícita para tributar en destino como AIB si se comunica dicho NIF-IVA. Así lo contempla el artículo 4 del citado Reglamento de Ejecución, cuando dispone:

«El sujeto pasivo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la Directiva 2006/112/CE, tenga derecho a acogerse a la no imposición de

sus AIB, seguirá ejerciendo tal derecho cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 214, apartado 1, letras d) o e), de dicha directiva, le haya sido asignado un número de identificación a efectos del IVA por los servicios recibidos respecto de los cuales adeude el IVA, o por los servicios prestados por él en el territorio de otro Estado miembro respecto de los cuales el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario.

No obstante, si dicho sujeto pasivo comunica ese número de identificación a efectos del IVA a un proveedor con respecto a una AIB, se considerará que ha ejercido la opción establecida en el artículo 3, apartado 3, de la citada directiva.»

3.4.2. Régimen especial de los medios de transporte nuevos

Los vehículos automóviles en particular y, en general, los medios de transporte han sido y son una obsesión constante en la mente del legislador. No hay otro elemento patrimonial que aparezca con tanta frecuencia en reglas especiales o matizaciones en la norma tributaria. Guiado de la especial sensibilidad hacia estos elementos patrimoniales, el legislador comunitario, que en esto no parece diferenciarse del legislador nacional (al fin y al cabo, el legislador comunitario es fundamentalmente el Consejo, que no es sino una suma de Gobiernos), ha desarrollado una serie de medidas especiales, cautelares, para asegurar la tributación en destino de los medios de transporte nuevos, sean transmitidos por quien sea, sean adquiridos por quien sea.

3.4.2.1. *Ámbito subjetivo*

Con carácter general, se sujetan como AIB las efectuadas entre empresarios: tanto el transmitente como el adquirente deben tener esta condición.

Este régimen especial se caracteriza, precisamente, por su extensión subjetiva, ya que se va a sujetar cualquiera que sea la condición del transmitente y del adquirente.

El transmitente, en todo caso, va a tener la consideración de empresario o profesional. Cuando no realizara operaciones empresariales o profesionales, es decir, cuando no fuera empresario, se le atribuye esta condición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 e) de la LIVA, aunque limitada a la entrega de los medios de transporte nuevos.

La atribución de esta condición empresarial va a generar un derecho a la deducción limitado al que realice las entregas de medios de transporte nuevos. Podrá deducir la cuota que hubiera soportado en la adquisición del medio de transporte que ahora

entrega, pero limitada esta hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta (art. 94.Tres LIVA).

Las operaciones tributan como AIB cualquiera que sea la condición del adquirente: empresario o profesional o no empresario. Puede inducir a error el tenor literal del apartado 2 del artículo 13 de la LIVA, que contempla sujetas únicamente las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por los particulares o por las personas en régimen especial (PERES):

«Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta ley, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.»

No hace falta incluir en esta previsión especial sobre los medios de transporte nuevos las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por empresarios o profesionales, ya que al fin y al cabo, trátase de medios de transporte nuevos, trátase de cualquier otro bien mueble corporal, tributan en destino por aplicación de la regla general de las adquisiciones intracomunitarias, que contempla el apartado 1 del artículo 13.

EJEMPLO 11

Un particular español ha adquirido un vehículo de turismo de otro particular alemán, amigo suyo. El vehículo fue comprado nuevo por el alemán un mes antes de su venta al español y se ha traído al TAI, sentado al volante el adquirente desde Alemania. ¿Esta operación es una AIB?

Solución:

Se trata de un medio de transporte nuevo, ya que, aunque no se conozca la distancia que ha recorrido el medio de transporte antes de su venta, por su antigüedad menor de seis meses, tiene tal condición.

La entrega de un medio de transporte nuevo que va a ser expedido a otro Estado miembro determina la condición empresarial del vendedor.

Las AIB de medios de transporte nuevos se sujetan como AIB en destino cualquiera que sea la condición, empresarial o no, del comprador.

Por consiguiente, esta operación es una AIB que debe tributar en el TAI.

La tremenda fuerza expansiva de esta regla ha querido ser matizada por el Reglamento de Ejecución, para aquellos casos en los que la remisión de un medio de transporte nuevo entre Estados miembros no responde a una verdadera adquisición del bien transfronteriza. Así lo recoge el artículo 2 del citado reglamento:

«No darán lugar a adquisiciones intracomunitarias en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE:

a) El traslado de un medio de transporte nuevo por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo con motivo de un cambio de residencia, siempre que, en el momento de dicho traslado, no pueda aplicarse la exención establecida en el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE.

b) La devolución de un medio de transporte nuevo, por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, al Estado miembro desde el cual se le suministró inicialmente ese medio de transporte al amparo de la exención establecida en el artículo 138, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE.»

3.4.2.2. *Ámbito objetivo*

El elemento que interesa precisar en este régimen especial es qué debemos entender por medios de transporte nuevos, no en vano este régimen especial se aplica exclusivamente a estos bienes.

El artículo 13 de la LIVA establece los requisitos que se deben cumplir para que un medio de transporte se considere nuevo:

- Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm³ o su potencia exceda de 7,2 Kw; siempre que su entrega se efectúe cumpliendo cualquiera de las dos circunstancias siguientes: antes de los seis meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o antes de que hayan recorrido más de 6.000 kilómetros.
- Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, siempre que su entrega se efectúe cumpliendo cualquiera de las dos circunstancias siguientes: antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o antes de que hayan navegado más de 100 horas.
- Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, siempre que su entrega se efectúe cumpliendo cualquiera de las dos circunstancias siguientes: antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o antes de que hayan volado más de 40 horas.

El artículo 2 del RIVA complementa estas definiciones, estableciendo los medios de prueba que sirven para acreditar la fecha de puesta en servicio, las distancias recorridas o las horas de singladura:

- Se entenderá por fecha de puesta en servicio de un medio de transporte la correspondiente a la primera matriculación, definitiva o provisional, en el interior de la Comunidad y, en su defecto, la que se hiciera constar en el contrato de seguro más antiguo, referente al medio de transporte de que se trate, que cubriera la eventual responsabilidad civil derivada de su utilización o la que resulte de cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, incluida la consideración de su estado de uso.
- Las distancias recorridas y las horas de navegación se acreditarán por cualquier medio de prueba admitido en derecho; en particular, con los propios aparatos contadores incorporados a los medios de transporte, sin perjuicio de su comprobación para determinar que no hayan sido manipulados.

3.4.3. Régimen especial de las ventas a distancia

El régimen de las ventas a distancia es más que un régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias; son operaciones realizadas por empresarios y en las que las mercancías se trasladan de un Estado miembro a otro, pero en ningún caso dan lugar a una adquisición intracomunitaria. Se solventan mediante la aplicación de las reglas de localización de las entregas de bienes, siendo localizadas en el Estado miembro de origen o en el de llegada de las mercancías.

La norma permite, en la medida que no se superen los umbrales de venta fijados por el Estado de destino (generalmente de 100.000 euros –o su contravalor en moneda nacional– y por excepción de 35.000 euros) que la tributación se residence por el empresario vendedor en el Estado de origen de las mercancías. Ello le permite radicar sus actividades en el Estado miembro donde se apliquen los menores tipos de gravamen; ya que, como los compradores son personas en régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias (PERES) u otras personas que no sean empresarios o profesionales, es decir, que no deducen las cuotas soportadas, así se pueden ofrecer unos precios más bajos. A juicio de la Comisión, esto resultaría un acicate para la aproximación de los tipos de gravamen entre los Estados miembros, que, como ya hemos comentado, es uno de los objetivos armonizadores. No obstante, la fijación de umbrales atiende a limitar el importe de estas operaciones, para evitar que se generalicen este tipo de operaciones.

3.4.3.1. Operaciones con la consideración de ventas a distancia

Las ventas a distancia son entregas de bienes, caracterizadas por una serie de rasgos que deben concurrir acumulativamente:

- Desde el punto de vista subjetivo, las ventas a distancia se efectúan por empresarios o profesionales (como resulta necesario para que las mismas se encuentren sujetas al IVA), siendo adquirentes de los bienes entregados personas que no tengan la condición de sujeto pasivo o personas en régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias (PERES). Las adquisiciones que realicen los PERES con tributación en origen se acumulan a sus propias adquisiciones a los efectos de determinar si se ha superado el umbral de adquisiciones que obliga a tributar en destino. Las adquisiciones de bienes en el régimen de ventas a distancia realizadas por PERES con tributación en destino no se incluyen en este cómputo ni suponen que se haya optado por la tributación en destino en el régimen de PERES.
- El objeto de tráfico en las ventas a distancia son bienes corporales. Existen, no obstante, determinados bienes que no pueden ser objeto de ventas a distancia:
 - Medios de transporte nuevos. Estos tributarán, en todo caso, como AIB.
 - Bienes que sean objeto de instalación y montaje en destino, en las condiciones previstas en el artículo 68.Dos.2.º de la LIVA (que sean objeto de instalación por el transmitente o por su cuenta, que supongan la inmovilización y que el coste de la instalación exceda del 15 % de la contraprestación total; para un mayor detalle nos remitimos al estudio de la mencionada regla de localización). Estos tributarán, en todo caso, como entregas localizadas en destino.
 - Bienes que hayan tributado con arreglo al REBU en el Estado de expedición de las mercancías. Estos tributarán, en todo caso, como entregas localizadas en origen.
 - Bienes objeto de IIEE, que tributan siempre en destino, por aplicación del artículo 68.Cinco de la LIVA.
- Los bienes deben ser objeto de expedición desde un Estado miembro y tener por destino un Estado miembro distinto del de origen de los bienes.
- Estas ventas no deben dar lugar al traslado del empresario vendedor ni deben suponer la existencia de un establecimiento permanente del mismo

en el territorio de llegada de las mercancías. El único elemento a desplazar serán las propias mercancías. La difusión de los productos debe haberse realizado por catálogos, revistas, anuncios en medios de comunicación o, incluso, páginas webs.

3.4.3.2. Reglas de localización aplicables

Las ventas a distancia no contemplan una única regla de localización para todas las operaciones calificadas como tales, sino que se arbitran distintas reglas en función de la superación de determinados umbrales de operaciones.

En primer lugar, nos encontramos con las operaciones en las que el empresario vendedor no ha superado los umbrales de operaciones fijados por el Estado miembro de destino. Este se encuentra fijado en España en 35.000 euros. Para el cómputo de este umbral se computarán el conjunto de ventas a distancia efectuadas por el mismo empresario y con destino al mismo Estado miembro, aunque los adquirentes de los bienes sean personas físicas, radicadas, eso sí, en el mismo Estado miembro. No se permite el fraccionamiento de las operaciones, para evitar superar el citado umbral, de forma que se computará el importe total de la contraprestación de la operación.

En este caso, el vendedor podrá optar por sujetar las operaciones bien en origen bien en destino. Si no manifiesta opción alguna, las operaciones tributarán en origen. La opción por la tributación debe realizarse de forma expresa, mediante la correspondiente declaración censal, y tendrá una duración de dos años naturales. Transcurrido dicho periodo, la opción queda revocada, debiendo reiterarse de forma expresa. La opción puede realizarse de forma independiente para cada Estado miembro de destino.

Cuando se supere el umbral de ventas fijado por el Estado miembro de destino, las ventas a distancia tributarán en el Estado de llegada de las mercancías.

Si los bienes proceden de un país tercero y son importados por el empresario que va a entregarlos a través de un Estado miembro distinto de aquel en el que van a ser entregados, cumpliendo además los restantes requisitos a los que se sujeta este régimen, podrán tributar como ventas a distancia, considerándose para la aplicación de estas reglas que los bienes proceden del país por el que hayan sido importados.

Cuando por aplicación de estas reglas, sea por superar el umbral o por opción, las ventas realizadas por un empresario no establecido se localicen en el TAI, tendrá esta la condición de sujeto pasivo, al no existir regla de inversión en relación con los no empresarios.

EJEMPLO 12

Una empresa portuguesa de venta por catálogo de ropa ha iniciado sus ventas a clientes españoles que no tienen la condición de empresarios. En este ejercicio, ha recibido pedidos desde el TAI por importe de 34.900 euros. La empresa venía optando por tributar en Portugal. Acaba de recibir un nuevo pedido, por importe de 200 euros. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

Las operaciones descritas son ventas a distancia. En este caso, al superar con esta operación el umbral determinado por España de 35.000 euros, desaparece la opción y se localizarán, de forma obligatoria, en el TAI, según dispone el artículo 68.Tres de la LIVA.

El sujeto pasivo de las operaciones será el empresario portugués, ya que al ser el destinatario persona que no actúa como empresario o profesional no existe inversión del sujeto pasivo.

4. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES Y LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO

El régimen de las adquisiciones intracomunitarias que hemos estudiado es plenamente aplicable en el régimen general del impuesto. La aplicación de las AIB a los regímenes especiales del impuesto presenta determinadas especialidades, que ahora vamos a estudiar.

No obstante, algunos regímenes especiales como el Régimen especial de las agencias de viaje, el Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica o el Régimen especial del grupo de entidades, no presentan especialidades en relación con las adquisiciones intracomunitarias, por lo que no haremos referencia a los mismos.

4.1. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

El régimen simplificado es un régimen especial aplicable a pequeños empresarios, personas físicas, que realizan una serie de actividades determinadas. Resulta de aplicación coordinadamente con el método de estimación objetiva del IRPF.

Su característica fundamental es la simplificación, fundamentalmente en lo que se refiere al cálculo de las cuotas repercutidas, que no se determinan por las operaciones realizadas, sino mediante la aplicación de los signos, índices y módulos. Los empresarios acogidos a este régimen repercuten el impuesto, soportan la repercusión y liquidan el impuesto, determinando, eso sí, las cuotas repercutidas por aplicación de los mencionados signos, índices y módulos.

Como sabemos, las AIB suponen un mecanismo para lograr la tributación en destino en las adquisiciones realizadas en otros Estados miembros, en las que el empresario que realiza las adquisiciones intracomunitarias debe considerarlas como IVA devengado y, a la vez, si dispone del derecho a la deducción, puede deducir la cuota que se ha autorrepercutido.

¿Debemos entender incluidas las cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias en las devengadas por aplicación de los signos, índices y módulos en el régimen simplificado? La respuesta es no, lo establece expresamente el artículo 123 de la LIVA, que a la denominada cuota derivada del régimen simplificado (diferencia entre las cuotas devengadas por operaciones corrientes y las cuotas soportadas por operaciones corrientes, norma 2 de la orden ministerial anual reguladora del régimen simplificado) impone la adición de las cuotas devengadas por las siguientes operaciones:

- Las AIB.
- Las operaciones con inversión del sujeto pasivo.
- Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

La razón de estas adiciones es clara. La cuota devengada por aplicación de los signos, índices y módulos atiende a lo que se pueden considerar operaciones normales de la actividad, considerando la magnitud de la empresa, esto es, las ventas y prestaciones de servicios que se realizan por término medio con la dimensión de negocio que marcan las magnitudes de los módulos.

Pero evidentemente no puede incluir las cuotas devengadas por aplicación de una norma técnica, en la que realmente se está realizando una adquisición, como son las adquisiciones intracomunitarias o los supuestos de inversión del sujeto pasivo, en las que es sujeto pasivo el destinatario de los bienes o servicios, ni las entregas de activos fijos materiales ni las transmisiones de activos fijos inmateriales, pues son hechos extraordinarios, ni previsibles ni incluidos en los módulos que atienden a circunstancias ordinarias de la actividad.

EJEMPLO 13

Un empresario acogido al régimen simplificado ha adquirido de un empresario rumano determinados bienes corporales, que son remitidos desde Rumanía a España, siendo recibidos en la sede del empresario español. ¿Cabe calificar estas operaciones como AIB? ¿Cómo declarará el empresario español esta operación? ¿Generará alguna cuota deducible?

Solución:

La venta de bienes es una transmisión del poder de disposición de un bien corporal, realizada entre empresarios y que se remiten desde un Estado miembro con destino al TAI, por lo que dará lugar a una EIB, exenta en Rumanía, y una AIB, sujeta en España.

Las AIB realizadas por un empresario en el régimen simplificado se incluyen en sus declaraciones liquidaciones ordinarias, modelos 310 (1T, 2T y 3T) y 311 (4T).

Las cuotas soportadas pueden ser deducidas, si se cumplen los requisitos previstos en el título VIII de la LIVA. La deducción se realizará en el propio periodo de liquidación en el que se incluyan las cuotas devengadas.

4.2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

El REAGP es un régimen especial del impuesto, aplicable a empresarios individuales que realicen actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras, vendiendo los productos obtenidos de sus explotaciones.

Este régimen se caracteriza por una dispensa casi total de obligaciones en relación con el IVA para los empresarios al mismo. Los empresarios en el REAGP no repercuten el impuesto; no liquidan ni declaran, con carácter general, el impuesto; soportan el impuesto en sus compras, pero no lo deducen; y tienen derecho a recibir una compensación en las entregas de sus productos satisfecha por el adquirente.

Como sabemos, los empresarios en el REAGP, al igual que los restantes sujetos contemplados en el artículo 14 de la LIVA (los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales) aplican en sus

adquisiciones de bienes en otros Estados el régimen que hemos denominado PERES. El contenido del régimen permite a estos sujetos la opción por la tributación en origen (con sujeción al impuesto en el Estado de origen de las mercancías) o en destino, tributando la adquisición como AIB; la condición para que se pueda formular esta opción es que no se haya superado en el año natural precedente o en el año en curso el umbral máximo de adquisiciones en otros Estados miembros fijado en España en 10.000 euros. En el momento en el que se haya superado el citado umbral en el año natural, la operación en la que se supere este y todas las restantes adquisiciones del ejercicio deben tributar obligatoriamente en destino como AIB. En el ejercicio siguiente, todas las adquisiciones realizadas, aun antes de superar el citado umbral, deberán tributar también en destino como AIB.

Como hemos destacado, cuando compran bienes o reciben servicios para sus explotaciones, los empresarios en el REAGP soportan el impuesto y no lo deducen. Pero cuando se realiza una AIB, el sujeto pasivo es el adquirente, no el transmitente, por lo que para que estas operaciones tengan el mismo tratamiento que las operaciones interiores el empresario acogido al REAGP deberá autoliquidar la AIB e ingresar el importe de la cuota devengada, mediante una declaración no periódica (modelo 309) ya que no dispone del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Recoge esta obligación el artículo 129 de la LIVA, relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al REAGP, y que en su apartado dos prevé que se autoliquiden las siguientes operaciones:

- Las AIB.
- Las importaciones de bienes.
- Las operaciones con inversión del sujeto pasivo.

EJEMPLO 14

Un empresario español, acogido al REAGP del IVA, ha adquirido por 4.000 euros determinados productos fitosanitarios en una feria agrícola celebrada en Nimes. Los productos serán conducidos a su explotación por él mismo. El empresario ha facilitado su NIF-IVA y la factura expedida por el vendedor no lleva IVA. ¿Cómo tributará esta operación?

.../...

.../...

Solución:

Al haber facilitado su NIF-IVA el empresario acogido al REAGP ha optado por tributar en destino, siendo la operación realizada una AIB.

Deberá autoliquidar e ingresar la cuota devengada, que no será deducible al ser un empresario en el REAGP, presentando el modelo 309.

4.3. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS, OBJETOS DE ARTE Y DE COLECCIÓN

El REBU es un régimen especial del impuesto aplicable a empresarios revendedores de bienes usados y de otros bienes muebles, como objetos de arte y de colección, que han sido objeto de adquisición por estos a personas que no tienen la condición de empresario o a empresarios revendedores que no han repercutido separadamente el impuesto, al aplicar también el REBU.

Este régimen sirve para incorporar nuevamente al tráfico del IVA bienes que han sido objeto de un «consumo final», es decir, bienes por los que se soportó el impuesto y no se dedujo.

El artículo 137 de la LIVA establece la forma en la que se determina la base imponible en el REBU. La base imponible se determina a partir del margen bruto de beneficio, determinado por la diferencia entre el precio de venta, IVA incluido, y el precio de compra; la base imponible se obtiene dividiendo por 1,21 el citado margen bruto de beneficio. Dado que la base imponible se obtiene por dicho margen de beneficio, los empresarios acogidos a este régimen no repercuten separadamente la cuota (art. 138 LIVA), indicando en sus facturas que son IVA incluido, cuota repercutida que no será deducible por el adquirente.

Como sabemos, la aplicación del REBU excluye las operaciones del régimen de AIB. En la adquisición intracomunitaria el ingreso del impuesto se traslada del empresario o profesional que realiza las entregas de bienes o presta los servicios al adquirente. Cuando la base imponible se calcula sobre la contraprestación total –régimen general–, esta previsión no entraña ningún inconveniente, pues el adquirente conoce el precio de venta; pero cuando la base imponible se calcula sobre el margen de bene-

ficio –REBU–, poner de manifiesto el valor de la base imponible facilita al comprador el importe del beneficio que el revendedor está obteniendo, lo que evidentemente es una información comercial que no puede desvelarse sin afectar seriamente al tráfico empresarial.

No obstante, el artículo 135 de la LIVA permite que se renuncie al REBU operación por operación. Esto supone que una entrega concreta pase a tributar en el régimen general, lo que, si el bien es remitido a otro Estado miembro, supone que en origen se califique como una operación exenta y en destino como una AIB.

EJEMPLO 15

Una empresa española ha adquirido de un revendedor alemán un vehículo usado por 18.000 euros. En la factura indica que se aplica el REBU. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

Al acogerse al REBU, esta operación no dará lugar a una AIB en el TAI. La operación tributará en Alemania por el margen de beneficio y el impuesto soportado no será deducible.

4.4. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN

El régimen especial del oro de inversión se introdujo con la finalidad de equiparar la condición del oro calificado de inversión con otros productos financieros, al estar cumpliendo esa función en los mercados internacionales.

La característica básica de este régimen se contempla en el artículo 140 bis de la LIVA, y es el establecimiento de una exención para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión; así como los préstamos y las operaciones de permuta financiera, también las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo, siempre que tengan por objeto oro de inversión y que impliquen la transmisión del poder de disposición sobre dicho oro.

Esta exención es una exención limitada, que limita el derecho a la deducción del empresario que realiza las entregas de oro de inversión.

Cuando se realiza una entrega con destino a otro Estado miembro, la exención contemplada en el régimen especial se aplica de forma preferente a la exención prevista para las entregas intracomunitarias, de esta forma, la AIB subsiguiente estará también exenta.

Sin embargo, el artículo 140 ter de la LIVA recoge la posibilidad de renunciar a la exención aplicable a las entregas de oro de inversión, por parte del transmitente, siempre que el transmitente se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea de inversión en oro de inversión, que la entrega tenga por objeto oro de inversión resultante de las actividades y que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

La renuncia a la exención permitirá la deducción de las cuotas soportadas en el transmitente y además permitirá, en el caso de que el oro sea objeto de una entrega con destino a otro Estado miembro, la aplicación de la exención prevista en el artículo 25 de la LIVA para las entregas intracomunitarias, siendo una exención plena. Consecuentemente, el empresario adquirente deberá declarar la operación como una AIB sin exención.

EJEMPLO 16

Una empresa alemana transformadora habitual de oro en oro de inversión ha vendido oro de 997 milésimas a un empresario español del sector de joyería, renunciando a la exención. El oro se recibe en el TAI. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

Al renunciarse a la exención, esta entrega dará lugar a una EIB en Alemania. Consecuentemente, la operación tributará como AIB, sujeta y no exenta, de la que será sujeto pasivo el que la realice.

La empresa alemana considerará esta entrega como operación que genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

4.5. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

El régimen especial del recargo de equivalencia se aplica a los comerciantes minoristas.

Los sujetos acogidos a este régimen están obligados a soportar el impuesto y a repercutirlo, aunque no están obligados a liquidarlo. La exacción del impuesto, según dispone el artículo 154 de la LIVA, se efectúa mediante la repercusión del recargo de equivalencia realizada por sus proveedores, que los minoristas deben soportar.

Al igual que en otros regímenes especiales, debemos tener presente que las adquisiciones realizadas por los minoristas están sujetas el impuesto, cuotas que los sujetos pasivos ingresan en la Hacienda Pública. Por ello, cuando la norma traslada la condición de sujeto pasivo al adquirente, en este caso, el comerciante minorista, este estará obligado a ingresar las cuotas correspondientes en la Hacienda Pública. Así lo dispone el apartado dos del artículo 154 de la LIVA, que establece para el comerciante minorista la obligación de autoliquidación y pago del impuesto correspondiente a las AIB y a las operaciones con inversión del sujeto pasivo.

Debemos tener presente que con la repercusión no se acaban las obligaciones en este régimen especial, pues la exacción del impuesto correspondiente al minorista se realiza mediante el recargo de equivalencia que le repercuten, además de la cuota, los proveedores. Cuando la norma traslada la condición de sujeto pasivo al adquirente de los bienes sobre los que se debe exigir el recargo de equivalencia, el comerciante minorista, como sujeto pasivo, estará obligado a ingresar, además de las cuotas, el recargo de equivalencia. Así lo señala el artículo 156 de la LIVA, que sujeta al recargo de equivalencia las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes, realizadas por los comerciantes minoristas, de bienes muebles o semovientes; y las adquisiciones de los mismos bienes realizadas por los citados comerciantes con inversión del sujeto pasivo.

EJEMPLO 17

Un empresario español acogido al recargo de equivalencia ha adquirido en Francia diversas mercancías que venderá en su establecimiento y en Gran Bretaña un expositor para este mismo lugar. ¿Cómo tributarán estas operaciones?

Solución:

La primera de las operaciones es una AIB. El empresario español deberá liquidar e ingresar la cuota resultante, así como el recargo de equivalencia, al ser mercancías para su venta, en el modelo 309. No tiene derecho a deducir ni la cuota ni el recargo pagados.

.../...

.../...

La segunda de las operaciones es también una AIB. El empresario español deberá liquidar e ingresar la cuota resultante, pero no el recargo de equivalencia, al ser un bien de inversión, en el modelo 309. No tiene derecho a deducir la cuota pagada.

4.6. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE CAJA

Su regulación en nuestro ordenamiento se incluye en los artículos 163 decies a 163 deciesexies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, introducidos por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización; y por el capítulo VIII del título VIII del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992 (arts. 61 septies a 61 undecies), introducido por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre. El régimen especial de IVA de criterio de caja tiene por contenido esencial el devengo del impuesto siguiendo el criterio de caja. Sirve de base al IVA de caja el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, de sistema común de IVA.

Los requisitos objetivos de aplicación del régimen especial se contemplan en el artículo 163 duodecies de la LIVA, en el que se contemplan las operaciones incluidas y excluidas del mismo. Entre otras, quedan también excluidas las AIB (art. 13 LIVA) y las operaciones en las que el propio empresario acogido al régimen especial de caja sea sujeto pasivo por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo (art. 84.2, 3 y 4 LIVA), las importaciones (art. 17 LIVA) y las operaciones asimiladas a las importaciones (art. 19 LIVA).

La razón de estas exclusiones es que la aplicación de la regla especial de devengo resulta innecesaria, ya que en todas estas operaciones, el devengo del impuesto lleva aparejado el nacimiento de una cuota soportada por su mismo importe y para el mismo sujeto pasivo que realiza estas operaciones, que se podrá deducir según resulta del artículo 92 de la LIVA que contempla estas cuotas entre las cuotas deducibles.

Al fin y al cabo, debe tenerse presente que en todas estas operaciones el sujeto pasivo está realizando una adquisición de bienes o servicios, en las que por la mecánica legal es sujeto pasivo el adquirente y no aquel que realiza la entrega o prestación sujeta, por lo que no existe ningún cobro pendiente que se aplace para el sujeto pasivo.

EJEMPLO 18

Un empresario español acogido al régimen especial del IVA de caja ha adquirido en Alemania diversas mercancías, remitidas el 25 de enero y facturadas el 1 de febrero, cuyo pago se ha aplazado seis meses. ¿Cómo tributarán estas operaciones?

Solución:

La operación descrita es una AIB. Se devengará con arreglo a los criterios generales contenidos en los artículos 76 y 75.8 de la LIVA, en este caso, el 1 de febrero, por ser la fecha de expedición de factura anterior al día 15 del mes posterior al de remisión de las mercancías. El hecho que sea aplicable el régimen de caja no modifica el momento del devengo.

5. EXENCIONES EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El artículo 26 de la LIVA recoge las exenciones para las AIB. El núcleo fundamental de estas tiene por objeto equiparar el régimen de las AIB a otras operaciones, sean operaciones interiores o importaciones. La única exención propia y específica de las AIB es la de las operaciones triangulares.

Estas exenciones se encuentran previstas en los artículos 140 y 141 de la Directiva Refundida.

5.1. EXENCIONES POR ASIMILACIÓN A LAS OPERACIONES INTERIORES

El apartado uno del artículo 26 de la LIVA establece que estarán exentas «las AIB cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta ley».

El primero de los supuestos de equiparación es a las operaciones no sujetas por aplicación del artículo 7 de la LIVA. Llama la atención esta exención, pues, según

la LGT, la diferencia, al menos teórica, de los supuestos de exención con los supuestos de no sujeción es que en estos no se ha realizado el hecho imponible (art. 20 LGT) por lo que aunque no exista norma de exclusión, no se produce el devengo de la obligación tributaria; la exención es un supuesto de hecho incluido dentro del hecho imponible y en el que, por decisión del legislador, no se produce el devengo de la obligación tributaria. Concurren, por tanto, dos normas: la norma de definición del hecho imponible, dentro de cuyo ámbito está el supuesto concreto que estudiamos, y la norma de exención, que impide el nacimiento de la obligación a pesar de haberse realizado el hecho imponible (art. 22 LGT).

Como pone de manifiesto este precepto, el legislador «ha pervertido» esta diferenciación, usando la dicotomía «exención» y «no sujeción» para otros fines.

Así, nadie duda que las operaciones que la LIVA declara como no sujetas en su artículo 7, sin la norma de no sujeción, tributarían (lo cual es contrario a la naturaleza de la no sujeción). La calificación de estas operaciones como no sujetas atiende a un fin distinto, como es la exclusión de las mismas de la regla de la prorrata, donde no se tienen presente ni como operaciones que generan ni como operaciones que no generan el derecho a la deducción, a diferencia de las operaciones exentas que, con carácter general, se integran en la prorrata.

En el caso de las AIB, al ser operaciones de compra, en las que por técnica jurídica se convierte en sujeto pasivo al adquirente, y no operaciones realizadas por este, la diferenciación es baladí, pues en ningún caso, sujetas o exentas, van a llevarse a la prorrata propia.

Se declaran exentas también las operaciones análogas a las contempladas en el artículo 20 de la LIVA. Este precepto recoge las exenciones en las operaciones interiores. Poca aplicabilidad práctica va a tener este precepto, pues la mayoría de exenciones del artículo 20 de la LIVA se aplican a servicios, siendo también muy relevantes las exenciones inmobiliarias, y ni servicios ni inmuebles pueden ser objeto de AIB, por no ser bienes corporales o por no poder ser objeto de transporte, respectivamente.

También estarán exentas las AIB que se destinen a las finalidades, lugares y regímenes previstos en los artículos 22, 23 y 24 de la LIVA. Dentro del artículo 22 de la LIVA debemos tener presente además que el artículo 13.1.º f) de la LIVA excluye de la consideración como AIB las adquisiciones de bienes cuya entrega se hubiese encontrado exenta por aplicación del artículo 22, apartados uno a once de la LIVA; luego en estos supuestos no aplicaremos la exención sino un supuesto de no consideración de la operación como AIB.

5.2. EXENCIONES POR ASIMILACIÓN A LAS IMPORTACIONES

El apartado dos del artículo 26 de la LIVA dispone la exención para «las AIB cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el capítulo III» del título II de la LIVA.

Se remite por tanto a los artículos 27 a 67 de la LIVA. Quizá la cuestión más relevante es determinar si cabe entender aplicables también las exenciones técnicas previstas en los artículos 64 y 65 de la LIVA, aplicables a determinados servicios relacionados con las importaciones. A nuestro juicio, la respuesta debe ser negativa, pues no existe norma equiparable en las AIB que incluya el valor de estos servicios en la propia AIB, por lo que no se produce la doble tributación que es el fundamento de esta exención.

5.3. EXENCIÓN EN OPERACIONES TRIANGULARES

La exención para las operaciones triangulares es la principal de las exenciones en las AIB, quizá por ser la única exención específica para ellas; creada con la finalidad de lograr una integración mayor en el mercado comunitario, facilitando las operaciones en las que un operador de un Estado miembro, actuando por cuenta de un empresario de otro Estado miembro, ya sea el comprador final o el vendedor del bien, busque y obtenga determinados bienes en el mercado global comunitario. A esta figura se le ha denominado el «mediador intracomunitario». En ausencia de esta exención, la operativa de este mediador comunitario se dificulta, pues tiene que lidiar con diferentes legislaciones y cumplir requisitos formales en diversos Estados miembros.

El artículo 26.Tres de la LIVA regula esta exención, lógicamente, para las AIB localizadas en el TAI. En nuestro análisis, en la medida que se trata de una medida armonizada, aplicable en todos los Estados miembros, trataremos de examinarla con independencia de cuál sea el Estado de llegada.

Se trata de una exención para las entregas intracomunitarias, por lo que se precisa la existencia de una AIB, esto es, un mercancía remitida desde el TAI de un Estado miembro (Estado A) y recibida en el TAI de otro Estado miembro (Estado B).

La AIB que se declarará exenta se debe realizar por un empresario o profesional, identificado a efectos de IVA, es decir, que cuente con un NOI; pero que no esté establecido ni identificado a efectos del IVA ni en el TAI del Estado desde donde se expiden las mercancías (Estado A) ni en el TAI del Estado de llegada de las mercan-

cías (Estado B). Es decir, tiene que estar identificado en un tercer Estado miembro (Estado C), sin que importe que esté establecido o no en el mismo o en cualquier otro Estado miembro.

A pesar de la claridad con la que se expresa el artículo 141 de la Directiva Refundida (del que es transposición el mencionado art. 26 LIVA), el TJUE ha dictado una importantísima sentencia, de fecha 19 de abril de 2018 (Asunto C-580/16, Firma Hans Bühler KG) en relación con la aplicación de este requisito, señalando que cuando el sujeto que realice la AIB está identificado a efectos de IVA en varios Estados miembros, incluyendo el Estado de partida de las mercancías, pero utiliza a los efectos de una operación únicamente el número de identificación a efectos de IVA atribuido por otra Administración tributaria distinto del atribuido en el Estado de partida de las mercancías, debe tenerse en cuenta el primero para apreciar si se cumple el requisito antes mencionado. Es decir, que si un operador cuenta con dos NIF-IVA, uno atribuido por el Estado de partida de las mercancías (NIF 1) y otro atribuido por otro Estado, distinto al del Estado de partida y de llegada de las mercancías (NIF 2), y utiliza en una operación ese NIF 2, deberá atenderse únicamente al citado NIF 2 para estimar si existe una operación triangular.

Las mercancías objeto de la AIB en el Estado de llegada (Estado B) deben ser objeto de una entrega, localizada en el interior del TAI de ese Estado, y de la que sea sujeto pasivo por inversión el propio adquirente. Por consiguiente, el destinatario de la posterior entrega tiene que ser un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que tenga atribuido un NOI a efectos del IVA suministrado por la Administración del Estado B de llegada de las mercancías.

El nombre de operación triangular se recibe del funcionamiento entre tres Estados, el de identificación del mediador en nombre propio, el de origen de las mercancías y el de llegada de las mercancías.

Como decíamos, esta operación está prevista con la finalidad de lograr una mayor integración del mercado interior, posibilitando que, ante un encargo de compra o de venta a un mediador comunitario, este pueda buscar la mejor oferta en el conjunto de la Comunidad. Las ventajas que ofrece esta operación, además de la exención, es la simplificación administrativa, ya que el beneficiario de la exención no debe identificarse en el Estado de llegada de las mercancías y el empresario comprador ahorra el coste financiero de tener que abonar el IVA a su proveedor, deduciéndolo de sus propias cuotas repercutidas.

Los empresarios que participen en estas operaciones cuentan, no obstante, con determinadas obligaciones formales adicionales a las generales en el Estado de identificación: deben presentar la declaración recapitulativa de determinadas operaciones intracomunitarias (modelo 349), indicando que la operación realizada es una operación triangular y facilitando la identificación del empresario comprador; y deben hacer constar en la factura expedida que se trata de una operación «triangular o en cadena». En la antes mencionada Sentencia de 19 de abril de 2018, Asunto C-580/16, Firma Hans Bühler KG, añade el TJUE que la falta de presentación en plazo de este estado recapitulativo no será obstáculo a la aplicación de la exención, siempre que no tenga por efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se habían cumplido los requisitos materiales.

EJEMPLO 19

Un empresario francés, identificado exclusivamente en dicho país, ha adquirido una maquinaria en Alemania por encargo de una empresa española. La maquinaria es remitida, por cuenta del empresario francés, directamente a la sede del empresario español, sita en Belchite, donde una vez verificada, la empresa española adquiere la máquina del intermediario francés. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

La primera cuestión que debemos destacar es que, al tratarse de un comisionista por cuenta propia, la recepción por el intermediario de la máquina del empresario alemán y la venta de esta al español constituyen, en todo caso, entregas de bienes.

La primera entrega se localizará en Francia y estará exenta como EIB.

La expedición de la máquina por el empresario francés al TAI dará lugar a una AIB. Dicha AIB se encontrará exenta, ya que se realiza en el curso de una operación triangular, según lo dispuesto en el artículo 26.Tres de la LIVA, ya que:

- El que la realiza es un empresario identificado en un Estado de la Unión Europea (Francia) distinto del territorio del inicio de la expedición (Alemania) y del de su destino (España).
- La mercancía llegada será objeto de una entrega con inversión del sujeto pasivo.

La entrega realizada por el francés al español será un entrega de bienes interior, en la que, al ser el transmitente un empresario no establecido y el adquirente un empresario establecido, se producirá la inversión del sujeto pasivo (art. 84.Dos LIVA).

5.4. EXENCIÓN EN ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS REALIZADAS POR NO ESTABLECIDOS

El apartado cuatro del artículo 26 de la LIVA establece la exención para «las AIB respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis de esta ley, el derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas».

Estos preceptos establecen un procedimiento especial de devolución para empresarios no establecidos, establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea, Canarias, Ceuta y Melilla (art. 119 LIVA) o en otros Estados (art. 119.bis LIVA).

Esta exención se configura como una medida de simplificación, pues resulta absurdo exigir el ingreso de una cuota por una AIB, que no pueden deducir automáticamente, ya que al no estar establecidos no cabe presumir que estén obligados a presentar declaración-liquidación por el impuesto, cuando posteriormente se les va a devolver la cuota correspondiente.

En todo caso, la dispensa no es tan amplia como en el caso de las operaciones triangulares, pues se obliga al cumplimiento de determinadas obligaciones formales: el no establecido debe presentar declaración censal, solicitar y obtener NIF para realizar la AIB, y presentar la declaración recapitulativa de determinadas operaciones intracomunitarias (modelo 349). Así se recoge, por ejemplo, en Consulta V0676/2007, de 4 de abril de 2007, en la que se dice:

«La entidad consultante estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la Ley 37/1992. En particular y como ha señalado este Centro Directivo en diversas Resoluciones, como la n.º 0492-03 de 07 de abril de 2003, les será de aplicación las siguientes obligaciones:

- Debe presentar declaraciones censales, reguladas en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio.
- Debe solicitar de la Administración tributaria española un NIF, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo (Boletín Oficial del Estado de 14 y 16 de marzo).
- La entidad consultante debe presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a la que se refiere el artículo 78 y siguientes del

reglamento del impuesto, y la Orden 360/2002, del Ministerio de Hacienda, de 19 de febrero (Boletín Oficial del Estado de 22 de febrero).

- Todo lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de las restantes obligaciones que pudieran derivarse del artículo 164 de la ley del impuesto y sus normas de desarrollo reglamentario.

- En cambio, no estará obligada al nombramiento de un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en la Ley 37/1992, conforme a lo establecido en el número 7.º del apartado uno del artículo 164 de la ley del impuesto.»

6. DEVENGO EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El artículo 76 de la LIVA regula el devengo en las AIB, remitiendo al devengo de la EIB en origen que da lugar a la AIB en destino. Esta previsión es transposición de los artículos 68 y 69 de la Directiva Refundida.

Con carácter general, el devengo de las EIB se regula por el número 8 del apartado uno del artículo 75 estableciendo dicho precepto dos reglas alternativas:

- Con carácter general, el devengo se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente o a aquel en el que los bienes se pongan a disposición del adquirente en el marco de las entregas de bienes de acuerdos de venta de bienes en consigna.
- No obstante, si con anterioridad a este momento se expidiera factura, el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma. Debemos recordar, a estos efectos, que el artículo 11 del Reglamento de facturación, relativo al plazo para la expedición de las facturas, prevé que las facturas en las EIB deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente, siendo por tanto el momento del devengo el límite para su expedición, aunque no prohíbe que se expidan con anterioridad, dando sentido a esta regla especial.

EJEMPLO 20

Un empresario francés ha vendido mercancías con destino a España a dos empresarios españoles. En ambos casos, la mercancía se remite el 19 de marzo, pero el primer empresario demanda que se expida la factura en el momento de remitir las mercancías. ¿Cuándo se devengan las AIB?

Solución:

En ambos casos, el artículo 76 remite al artículo 75.Uno.8 de la LIVA.

La primera se devenga, por la regla especial, en el momento de expedición de la factura, que es además el de remisión de las mercancías, esto es, el 19 de marzo.

La segunda, al no identificar fecha de expedición de factura, se devenga el 15 de abril. La factura, de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento de facturación, deberá expedirse antes del día 16 de abril.

Como reglas especiales, ligadas a los acuerdos de venta de bienes en consigna (introducidos por la Directiva (UE) 2018/1910, transpuesta por RDL 3/2020) se fija el momento del devengo aquel en el que, por incumplir las condiciones legalmente previstas, los bienes remitidos dan lugar a un *transfert*. Así, se produce el devengo ya sea en el momento en que se produzca el incumplimiento de las condiciones a que se condicionan estas operaciones, ya sea al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses máximo en el que pueden permanecer las mercancías remitidas en dicho regimen particular.

El artículo 75.Uno.7.º contempla otra regla especial de devengo para suministros que den lugar a entregas intracomunitarias u operaciones asimiladas, siempre que además no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, en estos casos, el devengo de la EIB se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha. La remisión del artículo 76 de la LIVA en bloque al artículo 75 de la LIVA determina que en estos casos la AIB se producirá en el mismo momento que la EIB que acabamos de describir.

EJEMPLO 21

Un empresario francés ha convenido desde el 1 de enero el suministro de bebidas refrescantes para un hostelero español, que el vendedor transporta desde Francia. El pago se ha pactado al fin de cada semestre. ¿Cuándo se devengan las AIB?

Solución:

El artículo 76 de la LIVA remite al artículo 75 de la LIVA, que contiene una regla especial en su apartado Uno.7.º para este supuesto. Al tratarse de un suministro que da lugar a EIB en Francia, con precio exigible con periodicidad superior al mes, el devengo se produce al fin de cada uno de los meses por la parte de las operaciones correspondientes a dicho periodo. En este caso, el primer devengo se producirá el 31 de enero.

Se contempla una última regla especial en relación con el devengo de las AIB y es que no se produce el devengo cuando se produzcan pagos anticipados. No parece exenta de lógica esta regla, en la medida que en el pago realizado antes de la remisión de los bienes puede no conocerse con seguridad si se va a remitir la mercancía a otro Estado miembro. No obstante, este argumento, a menudo sostenido para justificar la regla, pierde sentido en la medida que si la mercancía no va a remitirse a otro Estado miembro, el pago anticipado devengaría el impuesto al tratarse de un pago anticipado en una operación interior. En cualquier caso, razonable o no, la norma existe y debe aplicarse.

7. BASE IMPONIBLE EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

La base imponible en las AIB se regula por el artículo 82 de la LIVA, que remite a las normas previstas para las operaciones interiores. Sin ánimo de ser exhaustivos, esta remisión supone que, con carácter general, la base imponible se identifique con la contraprestación, incluyendo además como parte de la misma todos aquellos gastos conexos que suponen retribución de la entrega realizada, tal y como se detalla en el artículo 78 de la LIVA.

EJEMPLO 22

Un empresario alemán ha vendido a un empresario español mercancías que se transportan desde Alemania. El precio de las mercancías es de 10.000 euros, y se pagan aparte el transporte (200 euros) y embalajes no retornables (300 euros). ¿Cuál será la base imponible de esta AIB?

Solución:

El artículo 82 de la LIVA remite al artículo 78 de la LIVA, por lo que deben incluirse los gastos accesorios citados. La base será, en consecuencia, 10.500 euros.

Se establece una precisión especial para las operaciones asimiladas por afectación de los bienes a las actividades en Estado miembro distinto del de su adquisición, remitiéndose al artículo 79, apartado tres de la LIVA, que contiene la regla especial de los autoconsumos.

Examinemos un momento esta regla especial. A primera vista, contiene dos reglas alternativas y una regla de cierre: cuando los bienes sean expedidos en el mismo Estado en que fueron adquiridos, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes; cuando los bienes expedidos se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad; y como regla de cierre, se establece que si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de mercado de los bienes en el momento de su remisión.

Asumiendo que en los autoconsumos internos o intracomunitarios lo que pretende el legislador es que las deducciones se practiquen de forma regular, esta regla de cierre tiene sentido para contemplar bajadas de valor en los bienes por su empleo durante un periodo de tiempo en la actividad. No obstante, está redactada en términos tan amplios que se llega a la conclusión contraria: si por cualquier causa se prueba un valor de mer-

cado distinto al que determinan las reglas generales, mayor o menor que el que determinan estas, la base imponible será el valor de mercado. Resulta especialmente absurda esta regla en los casos de apreciación de los bienes expedidos, pues se está gravando una supuesta adición de valor (hasta el valor de mercado) cuando lo único que se debe regularizar es la deducción impropcedente realizada.

EJEMPLO 23

Un empresario francés ha expedido con destino a un establecimiento permanente en España unas mercancías adquiridas por 1.000 euros. Por un deterioro en el transporte, se estima que su valor a la llegada es de 900 euros. ¿Cuál será la base imponible de la operación AIB?

Solución:

El artículo 82 de la LIVA remite al artículo 79.Tres de la LIVA, que determina que la base imponible, cuando los bienes hayan experimentado una depreciación, será su valor de mercado; en este caso, 900 euros.

Finalmente, se contempla que en aquellos casos en los que se liquide una AIB en el TAI, por haber comunicado un NIF español y no haber acreditado la tributación de la AIB en el TAI del Estado de llegada, la base imponible será la correspondiente a las AIB cuya tributación no se ha acreditado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

8. SUJETO PASIVO EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El artículo 85 de la LIVA determina que son sujetos pasivos en las AIB quienes las realicen. Como sabemos, con carácter general serán empresarios y profesionales, y en determinados casos, las personas en régimen especial (PERES) e incluso los particulares (medios de transporte nuevos).

EJEMPLO 24

Un empresario español ha adquirido de un empresario búlgaro una partida de pepinos, que son recibidos directamente desde la explotación del vendedor en la sede del comprador en Morella. ¿Quién será sujeto pasivo de la AIB?

Solución:

De acuerdo con el artículo 85 de la LIVA, será sujeto pasivo quien realice la AIB. De acuerdo con los artículos 13 y 15 de la LIVA, la realiza el empresario español que obtiene el poder de disposición de los pepinos.

CAPÍTULO

4

IMPORTACIONES
DE BIENES

1. Ámbito de aplicación de las importaciones
2. El hecho imponible en las importaciones
 - 2.1. Importaciones
 - 2.2. Entradas de bienes procedentes de territorios terceros que no constituyen importaciones
 - 2.3. Operaciones asimiladas a las importaciones
 - 2.3.1. Incumplimiento de los requisitos para la existencia de una operación asimilada a la exportación de buques y aeronaves
 - 2.3.2. Operaciones realizadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares y con organizaciones internacionales
 - 2.3.3. Salidas de las áreas previstas en el artículo 23 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido y de los regímenes contemplados en el artículo 24 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, cuando los bienes hayan sido objeto de entregas de bienes o prestaciones exentas durante su permanencia en los mismos; salida de bienes que han estado vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero
3. Devengo de las importaciones
 - 3.1. Devengo en las importaciones propiamente dichas
 - 3.2. Devengo en las operaciones asimiladas a las importaciones

4. Exenciones en las importaciones

4.1. Exenciones análogas a las entregas de bienes

- 4.1.1. Entregas de sangre
- 4.1.2. Buques, aeronaves y plataformas petrolíferas
- 4.1.3. Operaciones financieras
- 4.1.4. Bienes importados con destino a otro Estado miembro

4.2. Exenciones análogas a las franquicias aduaneras

- 4.2.1. Bienes personales
- 4.2.2. Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual
- 4.2.3. Importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria
- 4.2.4. Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio
- 4.2.5. Importaciones de bienes personales por causa de herencia
- 4.2.6. Importaciones de bienes muebles efectuadas por estudiantes
- 4.2.7. Importaciones de bienes de escaso valor y pequeños envíos
- 4.2.8. Bienes en régimen de viajeros

4.3. Exenciones para bienes con fines sociales, educativos, científicos, culturales y otros bienes exentos de valor comercial

- 4.3.1. Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación
- 4.3.2. Importaciones de sustancias terapéuticas y reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos
- 4.3.3. Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos
- 4.3.4. Importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales
- 4.3.5. Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos
- 4.3.6. Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía
- 4.3.7. Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes
- 4.3.8. Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos
- 4.3.9. Importaciones de objetos de colección o de arte
- 4.3.10. Importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías y de bienes destinados al acondicionamiento o alimentación de animales en ruta
- 4.3.11. Importaciones de carburantes y lubricantes
- 4.3.12. Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios

- 4.4. Exenciones en el marco de relaciones internacionales
 - 4.4.1. Importaciones de documentos diversos
 - 4.4.2. Importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas
 - 4.4.3. Importaciones de bienes en régimen diplomático o consular y de organismos internacionales
- 4.5. Exenciones relacionadas con determinadas operaciones comerciales
 - 4.5.1. Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad
 - 4.5.2. Importaciones de productos en explotaciones limítrofes
 - 4.5.3. Importaciones de bienes con fines de promoción comercial
 - 4.5.4. Importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial
 - 4.5.5. Importaciones de documentos de carácter turístico
 - 4.5.6. Importaciones de productos de la pesca
- 4.6. Exenciones técnicas
 - 4.6.1. Reimportaciones de bienes
 - 4.6.2. Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones
 - 4.6.3. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero
 - 4.6.4. Importaciones de bienes que van a ser objeto de instalación y montaje
 - 4.6.5. Importaciones temporales con exención parcial
 - 4.6.6. Importaciones de gas, electricidad, de calor o de frío
- 5. Sujeto pasivo de las importaciones
 - 5.1. Importador en las importaciones propiamente dichas
 - 5.2. Importador en las operaciones asimiladas a las importaciones
- 6. Base imponible en las importaciones
 - 6.1. Base imponible en las importaciones propiamente dichas
 - 6.1.1. Valor en aduana
 - 6.1.1.1. El valor de transacción
 - 6.1.1.2. Criterios alternativos de valoración de las mercancías en aduana
 - 6.1.2. Adiciones al valor en aduana
 - 6.1.2.1. Tributos
 - 6.1.2.2. Gastos accesorios

- 6.2. Base imponible en las operaciones asimiladas a las importaciones
 - 6.2.1. Operaciones asimiladas a la importación resultantes de operaciones asimiladas a exportaciones previas
 - 6.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones para el abandono de áreas exentas y regímenes suspensivos aduaneros y fiscales
 - 6.2.2.1. Régimen de depósito distinto del aduanero
 - 6.2.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que abandonan áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales suspensivos, distintos del régimen de depósito distinto del aduanero

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS IMPORTACIONES

Tradicionalmente, las operaciones de intercambio internacional de mercancías se calificaban como importaciones, cuando se recibían en el interior de un país mercancías procedentes de otro Estado, o como exportaciones, cuando mercancías que se encontraban en el interior del país, como el estatuto de mercancías nacionales o nacionalizadas, eran remitidas a otro Estado. Estos conceptos, por otra parte, van unidos al control aduanero de las mercancías y, generalmente, a la imposición sobre los bienes que circulan: de este modo, no hay realmente importaciones y exportaciones sin un efectivo control de las mercancías que entran y salen de un país, control que nace y se justifica para la imposición de gravámenes.

Esta distinción, como ya sabemos, ha sido matizada en el caso de la Unión Europea tras la creación del mercado interior. Este supone la existencia de un espacio interior sin fronteras, donde no se aplican derechos de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente (lo que constituye la base de una unión aduanera) ni restricciones cuantitativas o medidas de efecto equivalente; y donde las mercancías circulan libremente, sin que existan restricciones ni sean sometidas a controles fronterizos o aduaneros (lo que constituye el paso adicional para la creación de un mercado interior).

Así pues, las mercancías circulando entre los Estados miembros de la Unión Europea no dan lugar a formalidades aduaneras, desapareciendo el concepto de importación o exportación para ellas, y, por supuesto, la imposición sobre las mismas (como ya hemos dicho, esta desaparición de la imposición fue anterior, por la creación de la unión aduanera). Estos conceptos han quedado sustituidos, a efectos del IVA, por los de AIB y EIB.

Por otra parte, el concepto de importación en relación con las transacciones internacionales va a sufrir otra limitación, a la que ya hemos hecho referencia anteriormente. Ciertamente, cada vez cobran más importancia en el comercio internacional las operaciones sobre intangibles y los servicios, como demuestra el indicador de «comercio de servicios», obtenido por la suma de las exportaciones e importaciones de servicios dividido por el valor del PIB, todo expresado en dólares de los Estados Unidos a precios corrientes, y que para España, en 2009, fue del 14,4% (Fuente: Fondo Monetario Internacional, Anuario de Estadísticas de Balanza de Pagos y archivos de datos, y estimacio-

nes del PIB del Banco Mundial y la OCDE). Estas operaciones también se excluyen de la tributación como importaciones, ya que solo se sujetan a este concepto las operaciones realizadas sobre bienes corporales.

También debemos destacar que en materia de importaciones (igualmente en exportaciones, aunque en menor medida) la regulación del IVA va a ser menos exhaustiva que en las restantes materias, siendo en gran medida deudora a los conceptos y categorías acuñados en materia de imposición aduanera, a los que se va a remitir.

2. EL HECHO IMPONIBLE EN LAS IMPORTACIONES

2.1. IMPORTACIONES

El artículo 18 de la LIVA ofrece el siguiente concepto de las operaciones de importación:

«Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la CEE o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.»

La primera precisión que requiere este artículo es la referencia contenida a los artículos 9 y 10 del TCE, hoy sustituido por el Tratado de Funcionamiento. Son los artículos 28.2 y 29 de este tratado los que recogen aquellos bienes cuya entrada en el interior del TAI da lugar a una importación:

- Los bienes que no se consideren originarios de un Estado miembro de la Unión Europea. Para determinar qué bienes se consideran originarios debemos atender a las normas de origen de las mercancías, que otorgan esta consideración a los bienes obtenidos íntegramente en dicho Estado miembro, o aquellos que han sido objeto en el mismo de una transformación sustancial que los nacionaliza y les confiere el estatuto de bienes originarios (arts. 23 y 24 CAC, art. 60 CAU). A estos efectos, debemos tener presente que

los territorios de los Estados miembros excluidos de la unión aduanera no constituyen parte de los mismos, por consiguiente, la entrada de mercancías procedentes de los mismos se considerará como importación de mercancías.

- Los bienes que no han sido «comunitarizados» confiriéndoles el estatuto de bienes en libre práctica. Se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos.

Hace falta considerar unas precisiones adicionales en el caso del IVA. La primera es que la importación en el IVA no va a ser solo la entrada de mercancías procedentes de terceros países o territorios, también constituye importación la entrada de mercancías procedentes de territorios incluidos en la unión aduanera pero excluidos del territorio IVA de los Estados miembros (es decir, mercancías que entran de territorios terceros IVA pero que son originarias del territorio aduanero comunitario, tal y como señala la Resolución vinculante de 25 de septiembre de 1986, que determina que es importación la entrada de productos originarios de las Islas Canarias). Esta «importación» únicamente obligará a satisfacer el IVA a la importación, pero no los derechos de aduana, ya que no son exigibles al tratarse de parte de la unión aduanera. Para diferenciar esta entrada de la importación pura, se denomina a la misma «introducción». Se recoge esta matización en el 2.º párrafo del artículo 18 de la LIVA, antes transcrito, y es la transposición del 2.º párrafo del artículo 30 de la Directiva Refundida.

EJEMPLO 1

Un empresario español ha introducido por la aduana de Algeciras diversos bienes que ha adquirido en Canarias y que va a destinar a su venta en el TAI. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

Aunque Canarias es territorio aduanero de la Unión Europea, es un territorio excluido de la armonización del IVA. Por ello, la entrada de mercancías procedente de Canarias será una importación a efectos del IVA, al que se denomina «introducción», ya que no resultan exigibles los derechos de importación, pero sí el IVA a la importación.

Cabe también hacer una pequeña reflexión sobre la diferencia del despacho a libre práctica y el despacho a consumo. El despacho a libre práctica es el término empleado en la CEE cuando las mercancías importadas en un país miembro solo satisfacen los derechos de importación, constituidos por los derechos de aduana y las exacciones agrícolas. El despacho a consumo consiste en satisfacer, por parte del importador, además de los derechos de importación, los impuestos que gravan el consumo interior de manera general o específica en el país importador: con carácter general el IVA y, para las mercancías sujetas a los mismos, los IIEE.

El artículo 17 de la LIVA establece las condiciones, que como veremos serán las más amplias posibles, para la sujeción de las operaciones de importación al IVA:

«Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.»

A diferencia de los restantes hechos imponible, en los que se grava el tráfico empresarial (solo excepcionalmente los regímenes especiales del comercio intracomunitario gravan operaciones realizadas por no empresarios o profesionales) las importaciones van a adoptar un ámbito más amplio: se gravan las importaciones realizadas por empresarios o profesionales, establecidos o no establecidos, ya destinen los bienes importados a sus actividades o no («cualquiera que sea el fin a que se destinen») y se gravan igualmente las importaciones realizadas por los que no tengan la condición de empresarios o profesionales («cualquiera que sea [...] la condición del importador»).

La razón para esta sujeción es fácil de comprender. Las adquisiciones de bienes realizadas en el interior del TAI se verifican en todo caso con IVA devengado, ya que por su localización en el TAI se asume que este va a ser el lugar de consumo de los bienes. Las adquisiciones de bienes realizadas en el TAI de otro Estado miembro suponen el devengo del IVA, cuando se califiquen como AIB, o al menos el devengo del IVA de otro Estado miembro, que al fin y al cabo es otro «hijo nacional» del mismo IVA comunitario; es decir, se ha satisfecho el impuesto que permite su consumo regular en la Unión Europea. Las importaciones, sin embargo, suponen una adquisición de bienes en un territorio tercero, para las que no se ha pagado IVA comunitario alguno que permita su consumo (independientemente de que se haya devuelto o no los impuestos nacionales equivalentes al IVA en el lugar de procedencia de las mercancías). Su consumo regular en el interior del TAI exige el devengo del IVA, y ello es independiente de la condición del importador y del fin al que se destinen, pues si se hubieran adquirido en el interior del TAI se hubiese satisfecho el IVA correspondiente en el momento de su adquisición.

En este punto, debemos destacar igualmente que el concepto de importación se liga a la mera introducción en el TAI de bienes procedentes de territorios terceros (en este sentido, podemos citar la Consulta 1582/2001, de 1 de agosto de 2001 que señala que está sujeta la entrada de mercancías recibidas en depósito aun sin existir una compraventa). No es necesario que dichos bienes formen parte de una expedición comercial, que vayan a ser redistribuidos con posterioridad, ni siquiera que su introducción se produzca con ocasión de una adquisición realizada para traer los bienes al TAI. La mera entrada de bienes adquiridos individualmente o aun de bienes poseídos con anterioridad y utilizados en el territorio tercero dará lugar en su entrada a importaciones. No obstante, no podemos dejar de destacar que las exenciones concedidas por las franquicias aduaneras matizan en gran medida estas afirmaciones.

EJEMPLO 2

Un vecino de Torrent (Valencia) ha viajado a China donde ha comprado un jarrón antiguo que ha traído, en su propio vuelo, a España. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

Aunque no se trate de un empresario, la entrada en el territorio aduanero de la Unión Europea por el TAI de mercancías procedentes de territorio tercero da lugar a una importación, debiendo satisfacer tanto los derechos de importación como el IVA a la importación. No obstante, dependiendo del valor del jarrón, podrá resultar aplicable una franquicia aduanera y la exención correspondiente en el IVA.

2.2. ENTRADAS DE BIENES PROCEDENTES DE TERRITORIOS TERCEROS QUE NO CONSTITUYEN IMPORTACIONES

El apartado 2 del artículo 18 de la LIVA establece una excepción a la consideración como importación de la entrada de bienes procedentes de territorios terceros para aquellos casos en los que los bienes se destinen a los lugares contemplados en el artículo 23 de la LIVA o se vinculen a los regímenes aduaneros mencionados en el artículo 24 de la LIVA.

Podemos calificar estos supuestos como de no sujeción, aunque realmente se trate de supuestos en los que la tributación se difiere a un momento posterior, el de salida de los lugares y regímenes contemplados en dicho precepto.

En todos los casos la razón es la misma: la existencia de una ficción, recibida de la normativa aduanera, que supone que los bienes colocados en esos lugares o en esos regímenes no han llegado al territorio del Estado. En el caso del IVA, dicha ficción es más comprensible, pues mientras los bienes se mantienen en dichos lugares o regímenes, no pueden ser objeto de consumo.

En relación con esta materia debemos tener presente que el CAC, que establecía los regímenes aduaneros a los que se podían vincular las mercancías y que se contemplan por la LIVA, fue sustituido por el CAU, entrado en vigor el 1 de junio de 2016, según su artículo 288.2. El CAU establece en su artículo 5.16 que las mercancías se pueden incluir en los siguientes regímenes: despacho a libre práctica, regímenes especiales y exportación. Por su parte, el artículo 210 del CAU establece que los regímenes especiales son el tránsito, el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas, los destinos especiales, que incluyen la importación temporal y el destino final, y el perfeccionamiento, que incluye el activo y el pasivo.

- **Introducción en zonas francas o depósitos francos.** Forma parte, junto con el depósito aduanero, del régimen de depósito. Según el artículo 243 del CAU las zonas francas son partes del territorio aduanero de la Unión, cerradas y cuyos puntos de acceso y salida estarán sometidos a vigilancia aduanera. Dispone el artículo 249 del CAU que las mercancías que salgan de una zona franca y se introduzcan en otra parte del territorio aduanero de la Unión o que se incluyan en un régimen aduanero se considerarán mercancías no pertenecientes a la Unión a menos que se demuestre su estatuto aduanero de mercancías de la Unión, es decir, la introducción de las mercancías en una zona franca le permite el almacenamiento de las mismas, manteniendo el estatuto de mercancía no comunitaria sin que sean exigibles, mientras permanezcan en esta situación, los derechos de importación. Los depósitos francos han desaparecido como tales en el CAU, siendo convertidos en almacenes de depósito aduanero.
- **Depósito temporal.** Es la situación en la que se encuentran las mercancías no pertenecientes a la Unión a partir del momento de su presentación en aduana (art. 144 CAU). Las mercancías en depósito temporal se almacenarán únicamente en almacenes de depósito temporal o, en casos justificados, en otros lugares designados o autorizados por las autoridades aduaneras (art. 147 CAU). Las mercancías en depósito temporal, previa presentación de una declaración, no podrán ser sometidas a más manipulaciones que las destinadas a garantizar que se conserven inalteradas, sin modificar su presentación o sus características técnicas. La duración de este depósito temporal será de 90 días.

- **Depósito aduanero.** Forma parte, junto con las zonas francas, del régimen de depósito, que permite el almacenamiento de mercancía no comunitaria en la Unión sin que sean exigibles, mientras permanezcan en esta situación, los derechos de importación. El régimen de depósito permitirá este almacenamiento en una instalación autorizada, tal y como señala el artículo 240.1 del CAU. La estancia en el depósito no está limitada temporalmente. La diferencia fundamental con las zonas francas viene determinada por las operaciones permitidas, que en el caso del depósito serán únicamente las manipulaciones habituales a las que se refiere el artículo 220 del CAU, si las mercancías están vinculadas a este régimen.
- **Importación temporal.** Según dispone el artículo 250 del CAU, en el régimen de importación temporal las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a medidas de política comercial ni cualquier otro gravamen.

Las mercancías deben cumplir las siguientes condiciones: a) que no esté previsto que las mercancías sufran cambios, salvo la depreciación normal causada por el uso; b) que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen; c) salvo excepciones, solo se concederá a sujetos establecidos fuera del territorio aduanero de la Unión.

El plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal será de 24 meses.

Este beneficio fiscal en el IVA se limita a los casos en los que se conceda la exención total de derechos de importación.

En los casos de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación se produce la importación en el momento de la inclusión de las mercancías en dicho régimen, girándose además la base imponible, conforme al artículo 83 de la LIVA, sobre el valor en aduana total de las mercancías, a las que se aplicará el tipo correspondiente. No se aplica ninguna norma que limite el devengo a un porcentaje de su valor, como ocurre en materia de aduanas.

- **Tránsito comunitario externo.** El régimen de tránsito externo permite la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial. Se regula en el artículo 226 y siguientes del CAU.

- **Perfeccionamiento activo.** El régimen de perfeccionamiento activo permite que las mercancías no pertenecientes a la Unión puedan ser utilizadas dentro del territorio aduanero en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas a derechos de importación, medidas de política comercial u otros gravámenes (256 CAU). Con el CAU se ha suprimido la obligación de reexportación de las mercancías.

Admite dos modalidades: la suspensión pura o estricta y el perfeccionamiento activo IM/EX; dentro de este último se permite además la submodalidad de compensación por equivalencia, en la que las operaciones de transformación se desarrollan sobre mercancías de la Unión en sustitución de las de importación, si bien se exige que sean de la misma especie y calidad (deben tener el mismo código de ocho dígitos de la Nomenclatura Combinada).

Se permite en este régimen cualquier operación de transformación; no obstante, es necesario que las mercancías utilizadas sean identificables en el producto transformado. Se incluyen como operaciones a realizar, entre otras, el montaje, el ensamblaje, la adaptación, la transformación propiamente dicha y la reparación y puesta a punto.

- **Transformación bajo control aduanero.** Este régimen ha desaparecido con el CAU, fusionándose con el régimen de suspensión del perfeccionamiento activo.

También se contemplan en el artículo 24 de la LIVA los regímenes fiscales, que son regímenes de suspensión aplicables al IVA, en las mismas condiciones previstas para aplicar los regímenes homónimos suspensivos aduaneros, cuando las mercancías procedentes de territorios terceros no se encuentran sometidas a derechos de aduana o cuando, por su origen en territorios de la unión aduanera, excluidos de la armonización del IVA, las mercancías no sean objeto de imposición. Son regímenes fiscales el régimen fiscal de perfeccionamiento activo y el régimen fiscal de importación temporal.

Junto con las zonas y depósitos antes mencionados, regulados por la normativa aduanera, el artículo 23 de la LIVA contempla unos lugares, a los que extiende el beneficio de la extraterritorialidad: los bienes importados que sean conducidos para incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación situadas en el mar territorial (si se encuentran fuera del mar territorial, habrían abandonado el ámbito territorial del IVA) para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente.

En este caso, aun existiendo una importación que es objeto de consumo en el TAI, se eximen de gravamen. Esta excepción está prevista en el artículo 156 de la Directiva Refundida.

En estos supuestos, tendrá lugar el gravamen por el IVA en el momento en el que tenga lugar la salida de los bienes, con destino al TAI para su consumo. El gravamen se podrá producir bien como una importación, en el caso de que los bienes durante su estancia en ellos no haya sido objeto de entregas o prestaciones de servicios exentas, esto es, que conserven el mismo valor que tenían en el momento de su entrada en los lugares y regímenes; o como una operación asimilada a la importación, en el caso en el que no se cumplan dichas circunstancias, ya que debe gravarse su nuevo valor resultante de las entregas y prestaciones exentas realizadas.

Aclara desde 1 de enero de 2015 la LIVA que este diferimiento de la tributación en el IVA hasta el momento de la salida de los lugares y regímenes mencionados cesa cuando se destinen al consumo; sin embargo, no se exigirá el gravamen en los supuestos en los que los bienes abandonen las áreas exentas y los regímenes aduaneros y fiscales con destino a alguno de los supuestos contemplados en los artículos 21, 22 y 25 de la LIVA (exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones y entregas intracomunitarias), lógico, por otra parte, pues, como sabemos, en ninguno de ellos va a existir consumo del bien en el TAI.

EJEMPLO 3

Una empresa valenciana ha adquirido una partida de mercancías en Rusia. Llegadas al puerto de Valencia, se han almacenado en el depósito franco de Valencia. Pasado algún tiempo, se remiten a un cliente de la empresa en Argelia. ¿Qué consecuencias tendrá en el IVA estas operaciones?

Solución:

La entrada de mercancías procedentes de territorio tercero en el TAI da lugar al hecho imponible importación, no obstante, se exceptúan las entradas que se destinen, entre otros destinos, a su introducción en un depósito franco. Por tanto, la llegada de tales bienes no da lugar a la importación. Al destinarse las mercancías a exportación definitiva, esta llegada no dará lugar a su tributación como importación tampoco al otorgarse un destino definitivo.

Únicamente se excluye de este beneficio, entre las distintas situaciones que contemplan los artículos 23 y 24 de la LIVA, el régimen de depósito distinto del aduanero. Este régimen se regula en el apartado 5 del anexo de la LIVA, estando comprendidos en el mismo, los siguientes bienes:

- Para los bienes objeto de IIEE, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación y circulación. Es aplicable a supuestos de importación de estos bienes con destino a fábrica o depósito fiscal.
- Para el gas natural, será aplicable al entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.
- En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero. No resultará aplicable el régimen a bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales, con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.
- Para los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, se aplicará el régimen de depósito distinto del aduanero mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

A partir de 1 de enero de 2016 este régimen ha visto reducido de forma notable su ámbito de aplicación, por la reforma operada por la Ley 28/2014, y solo podrán acogerse al mismo los siguientes bienes: los bienes objeto de IIEE en régimen suspensivo, el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, los bienes procedentes de los territorios mencionados en el artículo 3.Dos.1.º letra b) de la LIVA, así como una lista de productos cerrada identificados por su clasificación arancelaria y que se incluye en el artículo 65 de la LIVA.

No obstante, no debemos equivocarnos pensando que la entrada en el régimen de depósito distinto del aduanero, al no estar excluida de la importación, va a dar lugar al gravamen en el IVA. El artículo 65 de la LIVA determina la exención de las importaciones de los bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, siempre que además se cumplan los requisitos previstos en el artículo 20 del RIVA, y que son:

- Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.

- Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.
- Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

El gravamen se producirá a la salida del régimen de depósito distinto del aduanero, tributando en la forma prevista en la Resolución 1/1994, de 10 de enero, de la DGT correspondiente a la tributación por el IVA de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos del aduanero, generalmente como una operación asimilada a la importación.

2.3. OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES

Al igual que en las operaciones interiores y en las adquisiciones intracomunitarias aparecen las operaciones asimiladas como medida técnica para someter a gravamen determinadas operaciones que escapan al concepto general, también en las importaciones van a aparecer las operaciones asimiladas.

La finalidad de las operaciones asimiladas a las importaciones es también técnica, para llevar a tributación en condiciones normales determinados bienes que han aplicado indebidamente el beneficio fiscal de una exención.

Debe destacarse también que, a diferencia de las operaciones asimiladas en las operaciones interiores y en las AIB, que se encuentran previstas en la Directiva Refundida, las operaciones asimiladas a las importaciones no se encuentran expresamente previstas. No debe verse en ello, a nuestro juicio, una extralimitación de la norma nacional, pues, como decimos, es una mera norma técnica que tiene por objeto reponer a condiciones de normal tributación supuestos en los que se ha gozado indebidamente de una exención contemplada en la directiva o en los que se produce alguna variación en las circunstancias de los bienes que no encuentra acomodo en la tributación como importación, encontrando fundamento último en el artículo 155 de la Directiva Refundida, que dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias y previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán adoptar medidas especiales a fin de eximir las operaciones contempladas en la presente sección, o algunas de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y de que la cuantía del IVA, adeudada al término de los regímenes o situaciones contemplados en la presente sección, se corresponda con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado en su territorio.»

Destacábamos al definir las importaciones que estas suponen la introducción de bienes procedentes de territorio tercero en el TAI. Las operaciones asimiladas a las importaciones traen causa de las operaciones asimiladas a las exportaciones y de las operaciones exentas relacionadas con áreas exentas (zonas y depósitos francos y otros depósitos) y con los regímenes aduaneros y fiscales suspensivos. El legislador opta por la ficción de considerar que los bienes situados en estos lugares y regímenes no se encuentran en el TAI. Aunque se condiciona esta ficción a que se cumplan determinadas condiciones en cada supuesto. El incumplimiento de las condiciones a las que se someten dichas operaciones, evidentemente, no puede dar lugar a una entrada de los bienes en el TAI, pues ya se encuentran en el mismo y en muchos casos los bienes situados en los mismos ni tan siquiera procedían originalmente de territorios terceros, pero dan lugar a una operación gravada que se ha calificado como asimilada a la importación, aunque no haya entrada alguna de las mercancías. Esta circunstancia ha llevado a algún autor a afirmar que no entiende por qué la LIVA ha denominado a estas operaciones como asimiladas a las importaciones.

Se recogen estas operaciones en el artículo 19 de la LIVA, que como hemos dicho se apoya en el artículo 155 de la Directiva Refundida.

2.3.1. Incumplimiento de los requisitos para la existencia de una operación asimilada a la exportación de buques y aeronaves

El primer supuesto de operación asimilada a la importación se refiere a los buques y aeronaves. El artículo 22 de la LIVA contempla la existencia de una serie de buques, los afectos a la navegación marítima internacional, los afectos exclusivamente a salvamento o asistencia marítima, los afectos exclusivamente a la pesca costera y los buques de guerra, y de aeronaves, las afectas a la navegación aérea internacional, a las que se aplica una exención específica, como operación asimilada a la exportación, tanto en su adquisición interior, en su reparación, avituallamiento e incorporación de bienes, como en la adquisición intracomunitaria y en su importación.

El principio de esta exención reside en que, si bien los bienes se encuentran en el TAI, por su destino concreto, el legislador exime de gravamen como si los bienes estuvieran ubicados fuera del TAI.

Si el beneficiario de estas exenciones incumple los requisitos (el incumplimiento puede ser sobrevenido, años después de su adquisición) debe reintegrar el bien a condiciones de normal tributación; lo que significa que debe repercutirse el IVA y, en su caso, puede deducirse.

La consideración de estas operaciones como asimiladas a la importación encuentra su razón de ser precisamente en la exención anterior, concedida al haber asimilado el destino del buque o la aeronave a la exportación. Si se incumplen los requisitos de la exención, aunque el buque o la aeronave no entran en el TAI procedentes de un territorio tercero, pues nunca lo han abandonado, se consideran como entrados, pues al fin y al cabo se venían considerando a efectos del IVA como situados en territorio tercero.

Tiene además una ventaja adicional este mecanismo técnico; la pérdida de la exención no afecta al empresario que entregó los bienes o prestó los servicios, sino que aquel que debe regularizar su situación tributaria directamente es destinatario de los bienes y servicios que incumple las condiciones para aplicar la exención.

EJEMPLO 4

Una naviera española ha adquirido en enero un buque que va a destinar a realizar el trayecto Valencia-Argel. Por un cambio en su línea de negocio, a partir de mayo el buque se destina al trayecto Valencia-Palma, habiendo realizado este trayecto en más de la mitad de sus singladuras del año. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

El incumplimiento de la afectación a la navegación marítima internacional determinará, a fin de ejercicio, el devengo de una operación asimilada a la importación de la que será sujeto pasivo la naviera. Sin embargo, la entrega original del buque no pierde el derecho a la exención aplicada.

2.3.2. Operaciones realizadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares y con organizaciones internacionales

Sedes diplomáticas y consulares y oficinas y dependencias de las organizaciones internacionales radicadas en el TAI forman parte del mismo. No importa el estatuto que les corresponda según el derecho internacional (se consideran los «locales de la misión» territorio soberano del Estado titular de la misma), tributariamente no está prevista la exclusión del TAI de los mismos.

No obstante, en ocasiones, las propias normas internacionales contemplan la obligatoriedad de conceder exenciones en la imposición a los bienes destinados a las dele-

gaciones diplomáticas o consulares o sus miembros, o, en otras ocasiones, es la propia norma nacional la que entiende conveniente, para fomentar las relaciones, que deben concederse dichos beneficios.

La norma española, no obstante, recoge esta situación de «extraterritorialidad» en el TAI de misiones diplomáticas, consulares, agentes y organizaciones internacionales, concediendo la exención como operación asimilada a la exportación de los bienes entregados a estas personas y lugares (art. 22, apartados ocho y nueve LIVA, preceptos desarrollados por el RD 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales).

En este caso, la exención es un verdadero beneficio fiscal, pues al considerarse operación asimilada a la exportación el empresario que realiza la entrega de los bienes o presta los servicios puede deducir el impuesto soportado, pues es una exención plena; y los adquirentes, que no son empresarios o profesionales, es decir, que no pueden deducir el impuesto soportado, adquieren sin impuesto repercutido.

Otra vez, cuando se incumplan las condiciones a las que se supedita la aplicación de la exención, no puede considerarse que los bienes entran de territorio tercero, pues siempre han estado en el TAI. La norma técnica que se usa para devolver a condiciones de normal tributación estos bienes que han disfrutado indebidamente del beneficio fiscal es la operación asimilada a la importación.

También en este caso se presenta la ventaja adicional de trasladar la obligación de liquidar el hecho imponible, tras la pérdida de la exención, al destinatario de los bienes y servicios que incumple las condiciones para aplicar la exención, sin que, por tanto, este hecho afecte al empresario que entregó los bienes o prestó los servicios.

EJEMPLO 5

Un diplomático alemán ha adquirido un sillón, que pensaba instalar en su residencia oficial, aunque acaba en casa de un amigo español. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

El incumplimiento de las condiciones de la exención determinará el devengo de una operación asimilada a la importación de la que será sujeto pasivo el diplomático que ha incumplido las condiciones a las que se somete la exención.

2.3.3. Salidas de las áreas previstas en el artículo 23 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido y de los regímenes contemplados en el artículo 24 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, cuando los bienes hayan sido objeto de entregas de bienes o prestaciones exentas durante su permanencia en los mismos; salida de bienes que han estado vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero

En este caso, la sujeción de estas operaciones responde a una finalidad distinta de las anteriores, pero se trata igualmente de una solución de técnica tributaria para adecuar la tributación del IVA a las circunstancias habidas.

Como sabemos, zonas y depósitos francos y depósito temporal, así como los regímenes aduaneros (importación temporal con exención total de derechos de aduana, tránsito comunitario externo, tránsito comunitario interno, perfeccionamiento activo, perfeccionamiento pasivo, transformación bajo control aduanero o depósito aduanero), son previsiones de la normativa aduanera que permiten la llegada de mercancías al territorio y que, bajo las condiciones y controles a los que se supeditan, permiten que estas se consideren como si no hubieran entrado realmente en el territorio.

También hemos visto que en determinados casos se permiten operaciones de transformación o de utilización de las propias mercancías en procesos industriales, sin que se considere que las mercancías se encuentran físicamente en el TAI ni que tales procesos se desarrollen en el TAI.

EJEMPLO 6

Una empresa valenciana ha adquirido una partida de mercancías en Rusia. Llegadas al puerto de Valencia, se han almacenado en el depósito franco de Valencia. Pasado algún tiempo, se remiten a un cliente de la empresa en Argelia. ¿Qué consecuencias tendrá en el IVA estas operaciones?

Solución:

La entrada de mercancías procedentes de territorio tercero en el TAI da lugar al hecho imponible importación, no obstante, se exceptúan las entradas que se destinen, entre otros

.../...

.../...

destinos, a su introducción en un depósito franco. Por tanto, la llegada de tales bienes no da lugar a la importación. Al destinarse las mercancías a exportación definitiva, esta llegada no dará lugar a su tributación como importación tampoco al otorgarse un destino definitivo.

En fin, consecuentemente con esta situación «extraterritorial» que se les otorga a las mercancías situadas en los lugares y regímenes mencionados, las entregas de las mismas o las prestaciones de servicios vinculadas con las mismas, no se consideran realizadas en el TAI. Por ello, los artículos 23 y 24 de la LIVA van a considerar estas operaciones como operaciones exentas.

Ahora bien, si posteriormente las mercancías van a ser objeto de despacho a libre práctica, el valor a considerar de las mercancías que se van a introducir en el territorio (salvo excepción, como la transformación bajo control aduanero, que tiene precisamente esa finalidad) sigue siendo el de la mercancía inicialmente arribada, que es el componente extranjero de la mercancía cuyo tráfico se quiere gravar con derechos de importación.

Pero si se van a despachar a consumo, dicho valor ya no resulta ajustado a las mercancías en el IVA, pues su «valor añadido» se ha alterado, sea por la existencia de una entrega que lo ha variado, sea por la existencia de una prestación que ha añadido valor al bien original. En estas condiciones, no puede considerarse que el hecho imponible realizado en el IVA sea la importación, ya que la base imponible se cuantificaría por referencia al valor en aduana de la mercancía, que, como acabamos de ver, ya no es su medida de valor añadido. El hecho imponible realizado es una operación asimilada a la importación, y de esta forma se permite fijar una base imponible distinta, en la que el importe gravado se corresponda con el valor añadido a las mercancías. Así lo refleja el artículo 84.Dos.3.º de la LIVA, cuando establece la regla para determinar la base imponible en estas operaciones asimiladas:

«La base imponible de las demás operaciones a que se refiere el artículo 19, número 5.º de esta ley, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega o AIB y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición, exentos todos ellos del impuesto, determinadas de conformidad con lo dispuesto en los capítulos primero y segundo del presente artículo.»

Además de resultar esta conclusión de una lectura del artículo 19.5 de la LIVA, así lo ha entendido también la mejor doctrina. Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar

a Solana Villamor (*La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS 2006) o Longás Lafuente (*Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2010), que sobre este punto dicen, respectivamente, lo siguiente:

«En principio pues, podríamos decir que, cuando este tipo de operaciones se realizan con mercancías no comunitarias, no hay lugar a operaciones asimiladas a las importaciones, pero decimos "en principio", porque este criterio no se cumple necesariamente.

En efecto, como hemos visto, existen supuestos de exención relativos a mercancías no comunitarias que son objeto de una entrega o de una prestación de servicios durante su permanencia en un área exenta o mientras están vinculadas a un régimen aduanero suspensivo, en virtud de lo establecido en el artículo 23.Uno de la LIVA por lo que respecta a las áreas exentas y en el artículo 24.Uno por lo que se refiere a los regímenes suspensivos y, en estos casos, las salidas de los bienes de las áreas exentas o su desvinculación de los regímenes suspensivos sí constituirán operaciones asimiladas a importaciones, siempre que se cumplan el resto de condiciones exigidas.»

«Se asimilan a importaciones la salida de bienes de las áreas a que se refiere el artículo 23, o el abandono de los regímenes contemplados en el artículo 24, cuando la entrega o la AIB de dichos bienes para ser introducidos en las citadas áreas o regímenes estuvo exenta, o cuando se produjo una entrega exenta en dichas áreas o regímenes.»

No resulta, sin embargo, igualmente claro este punto para toda la doctrina. A nuestro juicio, aunque acierta la conclusión, no es correcto el razonamiento que propone Victoria Sánchez (*Memento práctico IVA 2007*, Madrid, Ed. Francis Lefebvre, 2011):

«La literalidad de la LIVA artículo 19 puede plantear una duda en relación con los bienes no comunitarios que se vinculan a un régimen suspensivo (por ejemplo, régimen de depósito aduanero) y que, mientras permanecen al amparo del mismo, son objeto de entregas o prestaciones de servicios. Se ha admitido generalmente que, en este caso, el abandono de los bienes del régimen aduanero origina una operación asimilada a la importación.

Esta solución se basa, como se dice, en una interpretación literal de la LIVA, que incluye entre las operaciones asimiladas a la importación la salida de las áreas exentas o el abandono de los regímenes suspensivos de bienes que hubiesen sido objeto de entregas o de prestaciones de servicios exentas por haberse realizado mientras los bienes permanecían en las áreas o al amparo de los regímenes indicados (art. 19 LIVA), sin distinguir si se trata de bienes

procedentes del interior de la CE o de terceros países. Sin embargo, la interpretación lógica conduce a considerar que el precepto se está refiriendo solo a los bienes comunitarios, porque solo para ellos se justifica la denominación de operaciones asimiladas a las importaciones, los bienes no comunitarios solo pueden originar importaciones propiamente dichas.»

Hemos aclarado que la existencia de la entrega o la prestación de servicios exenta durante la permanencia de los bienes en estas zonas exentas o regímenes suspensivos ha dado lugar a una adición de valor, no siendo posible considerar que tales bienes, aunque procedieran originalmente de territorio tercero, son ahora mismo a efectos del IVA los mismos que se importaron y que pueden ser gravados por el valor que tenían antes de tales entregas o prestaciones de servicios exentas, como ocurriría si se tratara de importaciones propiamente dichas.

Más preocupante que esta controversia doctrinal resulta, a nuestro juicio, que la propia Administración pudiera no tener claro este supuesto de operación asimilada a las importaciones. Efectivamente, las instrucciones del modelo 380, de declaración-liquidación del IVA en operaciones asimiladas a las importaciones, aprobado por Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, contempla que el citado modelo se utilizará para liquidar, de acuerdo con el artículo 19 de la LIVA, entre otras, las siguientes operaciones:

«6. El abandono de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo, de los bienes comunitarios cuyas entregas o adquisiciones intracomunitarias se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto con motivo de su inclusión en el citado régimen, o hubiesen sido objeto de servicios igualmente exentos.

7. El abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros de los bienes comunitarios cuyas entregas, adquisiciones intracomunitarias y/o prestaciones de servicios se hubieran beneficiado de la exención del impuesto con motivo de su vinculación o permanencia en dicho régimen.»

Ciertamente se puede argumentar que esta orden no incurre en error alguno, pues dispone que los supuestos que refiere son parte de una lista enunciativa, no cerrada (dice literalmente «entre otros») y que además establece que se liquidarán todas las operaciones asimiladas que se configuren como tales en el artículo 19 de la LIVA.

Pero no es menos cierto que la citada lista ejemplificativa solo contempla como operaciones asimiladas a las importaciones las efectuadas con mercancías comunitarias cuando haya habido permanencia en áreas exentas o vinculación a regímenes suspensivos, sin hacer referencia alguna a estas mismas operaciones cuando los bienes procedan de un territorio tercero.

Creemos que resulta claro lo que, a nuestro juicio equivocadamente, estaba en la mente del encargado de la gestión del impuesto que redactó las instrucciones del modelo 380, y como hemos podido razonar sin duda ello no encuentra sentido cuando se contempla el tenor literal del artículo 19 de la LIVA y se pone además en relación con el objeto y finalidad del IVA en estas operaciones.

Procede además traer a colación la Sentencia del TJUE de 17 de julio de 2014, Asunto C-272/13, en la que el tribunal determina que si bien se puede supeditar el otorgamiento de la exención del pago del IVA a la importación a la condición de que las mercancías importadas y destinadas a un depósito fiscal a efectos del impuesto sean introducidas físicamente en dicho depósito; sin embargo, de conformidad con el principio de neutralidad del IVA, no puede exigirse el pago del IVA a la importación aun cuando este ya ha sido regularizado mediante una autoliquidación, por medio de una autofacturación y de una anotación en el registro de ventas y adquisiciones del sujeto pasivo.

EJEMPLO 7

Una empresa ha adquirido determinadas mercancías en Marruecos por 15.000 euros, que una vez llegadas al TAI son introducidas en el depósito franco de Málaga. El titular del depósito le factura por la estancia 500 euros. La mercancía sale del depósito, satisfaciendo 1.000 euros de derechos de aduana.

¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

La llegada de las mercancías, aunque suponga la entrada de las mercancías procedentes de un territorio tercero, no dará lugar al hecho imponible importación, ya que se destinan a un depósito franco.

La cantidad facturada por el titular del depósito es un servicio exento, por recibirse por mercancías vinculadas a un depósito franco.

La salida de las mercancías del depósito franco será una operación asimilada a la importación, ya que durante la estancia de las mercancías se ha recibido un servicio exento (el facturado por el depositario).

La base imponible estará constituida por el valor en aduana, más el importe de los servicios exentos, y más los derechos de aduana satisfechos; es decir, un total de 16.500 euros.

Excepción a las previsiones para las zonas y regímenes de los artículos 23 y 24 de la LIVA constituye el régimen de depósito distinto del aduanero. Las entradas en el mismo no se excluyen del concepto importación por el artículo 18 de la LIVA, por lo que se encuentran sujetas al IVA, aunque exentas por el artículo 65 de la LIVA, que establece la exención de las importaciones de los bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, siempre que además se cumplan los requisitos previstos en el artículo 20 del RIVA, y que son:

- Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.
- Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.
- Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

El gravamen se producirá a la salida del régimen de depósito distinto del aduanero, tributando en todos los supuestos como una operación asimilada a la importación.

EJEMPLO 8

Una empresa ha introducido un cargamento de plátanos desde Canarias, incluyéndolos en el régimen de depósito distinto del aduanero. Pasado un tiempo, los plátanos son despachados a consumo. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

La introducción de mercancías desde Canarias (que es territorio aduanero, pero no territorio IVA) vinculando las mismas al régimen de depósito distinto del aduanero da lugar a una importación en el IVA, exenta por aplicación del artículo 65 de la LIVA. La salida de las mercancías del régimen de depósito distinto del aduanero dará lugar al devengo de una operación asimilada a la importación.

En resumen, en las operaciones contempladas en los artículos 23 y 24 de la LIVA podemos encontrar tres situaciones diferentes:

- Bienes introducidos en las áreas previstas en el artículo 23 de la LIVA y de los regímenes contemplados en el artículo 24 de la LIVA, excepto el de depósito distinto del aduanero, cuando los bienes durante su permanencia en estos no hayan sido objeto de entregas de bienes o prestaciones exentas.

La entrada de los bienes no constituye importación; a la salida de los bienes con destino al TAI se devengará la importación a efectos del IVA.

- Bienes introducidos en las áreas previstas en el artículo 23 de la LIVA y de los regímenes contemplados en el artículo 24 de la LIVA, excepto el de depósito distinto del aduanero, cuando los bienes hayan sido objeto de entregas de bienes o prestaciones exentas durante su permanencia en estos.

La entrada de los bienes no constituye importación; a la salida de los bienes con destino al TAI se devengará a efectos del IVA una operación asimilada a la importación.

- Bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero procedentes de terceros países.

La entrada de los bienes constituye importación, exenta por el artículo 65 de la LIVA; a la salida de los bienes con destino al TAI se devengará siempre a efectos del IVA una operación asimilada a la importación.

3. DEVENGO DE LAS IMPORTACIONES

Si hasta el momento hemos analizado los elementos que configuran cada una de las operaciones que dan lugar al hecho imponible tanto en las importaciones como en las operaciones asimiladas a las importaciones, el nacimiento de la obligación tributaria como consecuencia de la realización de estos hechos imposables requiere adicionalmente que se produzca el devengo de las operaciones.

Define el devengo el artículo 21 de la LGT en los siguientes términos:

«El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.»

El devengo se fija en el artículo 77 de la LIVA, que consagra su apartado uno a las importaciones y su apartado dos a las operaciones asimiladas a la importación.

3.1. DEVENGO EN LAS IMPORTACIONES PROPIAMENTE DICHAS

En las importaciones el devengo se define por referencia a los derechos de importación, junto a los cuales se exige el IVA, remitiéndose en bloque a la legislación aduanera, aun en aquellos casos en los que las importaciones no estén sujetas a dichos derechos de importación (supuestos de introducción).

Los artículos 77 y 79 del CAU regulan, respectivamente, los supuestos de nacimiento regular e irregular de la deuda por derechos de importación:

- En los supuestos de despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación o de inclusión en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación, la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate (art. 77 CAU).
- Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:
 - Una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio.
 - Una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión.
 - Una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación.
- El momento en que nace la deuda aduanera será cualquiera de los siguientes:
 - El momento en que no se cumpla o deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento dé origen a la deuda aduanera.

- El momento en que se admita una declaración en aduana para que las mercancías se incluyan en un régimen aduanero, cuando posteriormente se compruebe que de hecho no se había cumplido una de las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en ese régimen o la concesión de una exención de derechos o una reducción del tipo de los derechos de importación en virtud del destino final de las mercancías.

No obstante, el TJUE ha señalado que la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera en el interior de una zona franca no produce el devengo ni hace exigible el IVA a la importación si esa mercancía no ha entrado en el circuito económico de la Unión Europea (Sentencia de 1 de junio de 2017, Asunto C-571/15, Wallenborn Transports SA); ni tampoco en el caso de mercancías no comunitarias bajo control aduanero para las que se ha incumplido el plazo para registrar la reexportación o para liquidar el régimen de tránsito externo, si esa mercancía no ha entrado en el circuito económico de la Unión Europea, aunque en tales casos proceda la exigencia de una deuda aduanera (Sentencia de 2 de junio de 2016, Asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14, Eurogate).

Interesante también resulta la matización incluida en Sentencia de 10 de julio de 2019, Asunto C-26/18, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, en la que se analiza el lugar donde se puede exigir la deuda del IVA a la importación en relación con una mercancía que ha sido objeto de sustracción a la vigilancia aduanera en un Estado miembro, para ser remitida y consumida en otro Estado miembro. Señala el TJUE que cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión Europea, no basta que dicho bien haya sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en un determinado Estado miembro, que hayan generado en dicho Estado una deuda aduanera de importación, para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión en dicho Estado miembro, cuando se haya acreditado que el mismo bien ha sido transportado a otro Estado miembro, su destino final, donde ha sido consumido, y que la normativa debe interpretarse en el sentido de que, en esas condiciones, el IVA a la importación correspondiente a dicho bien se devenga únicamente en ese otro Estado miembro de destino final.

Debemos en este punto recordar que la liquidación y pago de las importaciones se ha producido tradicionalmente juntamente con los derechos de importación. Desde 1 de enero de 2015, el artículo 167.Dos de la LIVA prevé que para determinados empresarios opcionalmente las cuotas del impuesto a la importación se ingresen en la declaración-liquidación periódica (modelo 303) correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración. El artículo 74

del RIVA prevé que puedan optar por ello los empresarios o profesionales que tributen en la Administración del Estado y tengan un periodo de declaración mensual; ejerciendo la opción mediante declaración censal presentada en el mes de noviembre del año anterior a que vaya a tener efecto.

Por otro lado, la disposición adicional única de la Ley 28/2014 ha previsto que los procedimientos de inspección, comprobación limitada y verificación de datos, en relación con el IVA devengado en las importaciones de bienes, se regirán por la LGT, si bien su alcance estará limitado a las operaciones de importación, sin que pueda ser ampliado a solicitud de sujeto pasivo el procedimiento de inspección, al amparo del artículo 149 de la LGT, y cuando las cuotas liquidadas como resultado de los citados procedimientos se refieran a operaciones de importación realizadas por sujetos pasivos acogidos, en el momento de su realización, al sistema de diferimiento, el ingreso de aquellas se efectuará mediante el referido sistema de diferimiento.

3.2. DEVENGO EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES

Para todas las operaciones salvo el abandono del depósito distinto del aduanero el devengo se regula en el artículo 77.Dos de la LIVA, que dispone:

«En las operaciones asimiladas a las importaciones definidas en el artículo 19 de esta ley, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican.»

En el caso del incumplimiento de la afectación a la navegación marítima internacional, al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera, los periodos de tiempo que deben tenerse presente para la aplicación de la exención son los siguientes:

- El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en el punto siguiente.
- En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento, total o parcial, o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines de salvamento y asistencia o pesca costera, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso, el periodo a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Ello determina que en el caso de reparación o mantenimiento, con carácter previo a la realización de las operaciones, se conozca si se tiene derecho a aplicar la exención, no debiéndose producir con posterioridad operaciones asimiladas por esta razón. Sin embargo, en los demás supuestos, el plazo es posterior, por lo que el devengo se producirá al final del año natural en el que se hayan incumplido las condiciones para la aplicación de la exención.

En el caso de aeronaves de compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional los periodos de tiempo que deben tenerse presente para la aplicación de la exención en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por dicha compañía (según la Consulta DGT de 17 de noviembre de 1986, solo se refiere a las aeronaves que se usen con carácter exclusivo por la compañía, no computándose los vuelos realizados por otras aeronaves no utilizadas exclusivamente por ella) son los siguientes:

- El año natural anterior, en las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo que sea aplicable el supuesto siguiente.
- En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el periodo a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Por lo tanto, al igual que en el caso anterior, en el caso de reparación o mantenimiento, con carácter previo a la realización de las operaciones, se conozca si se tiene derecho a aplicar la exención, no debiéndose producir con posterioridad operaciones asimiladas por esta razón. Sin embargo, en los demás supuestos, el plazo es posterior, por lo que el devengo se producirá al final del año natural en el que se hayan incumplido las condiciones para la aplicación de la exención.

En el caso de las operaciones realizadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, se devengará el impuesto cuando se incumplan las condiciones a las que se supedita la aplicación de la exención. Ciertamente es que las condiciones que impone el Real Decreto 3485/2000 para la aplicación de la exención, mediante solicitud presentada ante el Ministerio de Asuntos Exteriores, y posterior concesión por la AEAT hace realmente extraño que efectivamente se incumplan las condiciones y que tenga que liquidarse el impuesto.

En el caso de la salida de las áreas exentas y del abandono de los regímenes suspensivos el devengo se producirá por la ultimación de los mismos.

Tal y como señala el artículo 23 de la LIVA, la entrada y permanencia de las mercancías en las zonas y depósitos francos, así como su colocación en situación de depósito temporal, se ajustará a las normas y requisitos establecidos en la legislación aduanera, estableciendo una limitación típica para estas áreas: se condiciona la exención establecida en todo caso, a que los bienes a que se refieren no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las áreas indicadas, conociendo como excepción únicamente la incorporación a los procesos de transformación en curso que se realicen en ellas, al amparo de los regímenes aduaneros de transformación en aduana o de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o del régimen fiscal de perfeccionamiento activo. Por su parte, el artículo 24 de la LIVA establece similar precisión, estableciendo que los regímenes a que se refiere el citado artículo son los definidos en la legislación aduanera y que la vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

Resulta paradójico que en estos casos la operación asimilada a la importación, que se exige precisamente porque en el marco del IVA se debe considerar que existen operaciones posteriores a la propia llegada de las mercancías que han alterado su valor añadido, se exija precisamente cuando nace la deuda aduanera de importación. En este sentido, el artículo 77 del CAU señala que:

«1. Una deuda aduanera de importación nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

- a) el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final;
- b) la importación temporal con exención parcial de derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana.

[...].»

Tal y como dispone el artículo 24 de la LIVA, el régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que quedan excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero, por lo que su ultimación se producirá de idéntica forma a la prevista para el régimen aduanero. Normalmente será la exportación, no existiendo por tanto deuda tributaria a exigir.

El régimen fiscal de importación temporal se autorizará respecto de los bienes procedentes de los territorios comprendidos en la unión aduanera pero excluidos de la aplicación del IVA (Canarias, por ejemplo), aplicándose por lo demás las mismas normas que regulan el régimen aduanero homónimo, por lo que se ultimaré en la misma forma prevista para el citado régimen aduanero.

En el caso del depósito distinto del aduanero el devengo se produce también con la ultimación del régimen. Ahora bien, como bajo esta rúbrica se agrupan diferentes bienes y regímenes, también esta ultimación será distinta. El principal, o al menos el primero en el tiempo, de los supuestos incluidos en el depósito distinto del aduanero es el régimen suspensivo de los IIEE. En este caso, la ultimación se producirá con la salida del régimen suspensivo definido en el artículo 4 de la LIIEE, tal y como se contempla en el artículo 7 de la Ley 38/1992, siendo el más destacable de los hechos que dan lugar al devengo la salida de los productos objeto de los IIEE de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo, salvo cuando se destinen directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación. Cabe añadir además, en este caso, que no importa que la ultimación no dé lugar a una deuda por IIEE, por concurrir un supuesto de exención o de no sujeción, la operación asimilada a la importación se devengará en ese momento (tal y como señala la Resolución TEAC de 25 de noviembre de 2011 –RG 7/2010–, «Consecuencia de ello es que el devengo del IVA asimilado a la importación se ha producido por el autoconsumo de los hidrocarburos que están en régimen suspensivo como materias primas, en usos distintos de carburante y combustible, independientemente de que dicha operación esté o no sujeta al impuesto especial, a pesar de la opinión del interesado en sentido contrario, siendo además irrelevante su destino, incluso aunque este sea la exportación, que se realizará, en todo caso, fuera del régimen suspensivo, por no ser el anhídrido ftálico objeto del impuesto sobre hidrocarburos»).

En el caso de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero previsto para aquellos bienes que, por su origen, no son susceptibles de acogerse al depósito aduanero, se les aplica, tal y como vimos, idénticas reglas a las previstas para el depósito aduanero, por lo que el devengo del impuesto se producirá en el momento que se presente la declaración para la salida del depósito aduanero.

Finalmente, para los bienes negociados en mercados de futuros y opciones basados en activos no financieros, el devengo del impuesto se producirá cuando se realice el abandono del régimen de depósito aduanero, que será en el momento de la entrega que da lugar a una puesta a disposición del adquirente, material o efectiva, de los bienes objeto del contrato.

4. EXENCIONES EN LAS IMPORTACIONES

Las exenciones en las importaciones constituyen, cuantitativamente, la materia más relevante de la LIVA, lo que no deja de ser sorprendente. Los artículos 27 a 67 de la LIVA recogen una prolija enumeración de exenciones en el IVA a la importación, la gran mayoría de ellas correspondientes con beneficios concedidos en la normativa aduanera.

4.1. EXENCIONES ANÁLOGAS A LAS ENTREGAS DE BIENES

Se recogen en el artículo 27 de la LIVA. Su finalidad es equiparar el trato que se dispensa a las mercancías importadas con el que se otorga a mercancías idénticas procedentes del interior del país o de otros Estados miembros.

4.1.1. Entregas de sangre

El artículo 27.1 declara exentas las importaciones de «la sangre, el plasma sanguíneo y los demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación o para su procesamiento por idénticos fines».

Esta exención se corresponde con la prevista en el artículo 20.Uno.4.º de la LIVA.

Quizá lo que pueda resultar más sorprendente, por inadvertido, es que el artículo 20 de la LIVA, en su extensa enumeración de exenciones, únicamente contempla como entregas exentas las de los productos sanguíneos, las de inmuebles (que, evidentemente, por su naturaleza no puede ser aplicada a las importaciones), las de determinadas entregas accesorias a prestaciones de servicios (tampoco aplicable en las importaciones, pues la entrada de mercancías que da lugar a la importación es independiente del servicio al que puede aparejarse la exención) y las técnicas (que tampoco pueden aplicarse en las importaciones, al responder a las condiciones de una previa adquisición en el TAI de los bienes).

4.1.2. Buques, aeronaves y plataformas petrolíferas

El artículo 27, apartados 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 6.º y 11.º establece la exención para las siguientes operaciones:

«2.º Los buques y los objetos para ser incorporados a ellos a que se refieren las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados uno y dos de esta ley.

3.º Las aeronaves y los objetos para ser incorporados a ellas a que se refieren las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados cuatro y cinco de esta ley.

4.º Los productos de avituallamiento que, desde el momento en que se produzca la entrada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto hasta la llegada al puerto o puertos situados en dicho ámbito territorial y durante la permanencia en los mismos por el plazo necesario para el cumplimiento de sus fines, se hayan consumido o se encuentren a bordo de los buques a los que corresponden las exenciones de las entregas de avituallamientos establecidas en el artículo 22, apartado tres de esta ley, con las limitaciones previstas en dicho precepto.

5.º Los productos de avituallamiento que, desde la entrada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto hasta la llegada al aeropuerto o aeropuertos situados en dicho ámbito territorial y durante la permanencia en los mismos por el plazo necesario para el cumplimiento de sus fines, se hayan consumido o se encuentren a bordo de las aeronaves a que afectan las exenciones correspondientes a las entregas de avituallamientos establecidas en el artículo 22, apartado seis de esta ley y en las condiciones previstas en él.

6.º Los productos de avituallamiento que se importen por las empresas titulares de la explotación de los buques y aeronaves a que afectan las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados tres y seis, de esta ley, con las limitaciones establecidas en dichos preceptos y para ser destinados exclusivamente a los mencionados buques y aeronaves.

[...]

11.º Los bienes destinados a las plataformas a que se refiere el artículo 23, apartado uno, número 2.º, de esta ley, cuando se destinen a los mismos fines mencionados en dicho precepto.»

El propio tenor literal de los apartados transcritos hace referencia al precepto de la ley al que se remiten, equiparando las condiciones de la exención en la importación a la de las propias operaciones interiores a las que se remite.

La cuestión que más controversia ha traído es si el importador debe ser la empresa naviera, la empresa aeronáutica,... o cualquiera de los sujetos cuyas actividades dan derecho al disfrute de la exención o si puede ser otra persona que vaya a poner a disposición

de tales sujetos los bienes importados. A nuestro juicio, la remisión a las distintas normas en las que se establece claramente que solo gozan de la exención los sujetos determinados y no los propios bienes, considerados en abstracto, es suficiente para zanjar la cuestión.

En este sentido se ha pronunciado el TEAC (Resolución de 20 de marzo de 2002, RG 2471/1999; y de 3 de diciembre de 2002, RG 2453/2000) y la AN (Sentencia de la AN de 10 de junio de 2005). Sin embargo, el TS en Sentencia de 15 de marzo de 1995 entendió que la exención, si bien se condiciona a que la aeronave se dedique a la navegación aérea internacional, no exige que la importadora sea, precisamente, esta compañía.

El artículo 14 del RIVA desarrolla este precepto, estableciendo las condiciones para la aplicación de estas exenciones.

Así, para las importaciones de los buques y aeronaves, de los objetos incorporados a y de los avituallamientos se requiere lo siguiente:

- Declaración suscrita por el importador a presentar en la aduana, en la que determine el destino de los bienes.
- La incorporación a los buques de los objetos importados deberá efectuarse en el plazo de tres meses siguientes a su importación y se acreditará mediante documento aduanero de embarque. En el caso de las aeronaves el plazo será de un año.
- Para los productos de avituallamiento el RIVA se remite a la legislación aduanera para acreditar su destino.

Adicionalmente se impone la obligación de conservar durante el plazo de prescripción las facturas, los documentos aduaneros de importación y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y las copias autorizadas de la inscripción de los buques y aeronaves en los registros de matrícula.

Para la importación de bienes destinados a las plataformas de perforación o de explotación, se establece también la obligación de presentar la declaración suscrita por el importador en la que indique el destino de los bienes que determina la exención.

4.1.3. Operaciones financieras

Los apartados 7.º, 8.º y 10.º del artículo 27 de la LIVA establecen la exención para las importaciones de los siguientes bienes:

«7.º Los billetes de banco de curso legal.

8.º Los títulos-valores.

[...]

10.º El oro importado directamente por el Banco de España.»

Se corresponde estas exenciones con las previstas en los artículos 20.Uno.18 letra j) de la LIVA, 20.Uno.18 letras k) y l) de la LIVA, y 22.Doce de la LIVA.

4.1.4. Bienes importados con destino a otro Estado miembro

El artículo 27.12 establece una exención específica en las importaciones cuyo carácter es marcadamente técnico. Así dispone el mencionado precepto:

«Los bienes cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador o su representante fiscal estuviese exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de esta ley.»

Se desarrolla esta previsión en el artículo 14.3 del RIVA, que dispone:

«La exención del impuesto correspondiente a una importación de bienes que vayan a ser objeto de una entrega ulterior con destino a otro Estado miembro, quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquel, haya comunicado a la aduana de importación un número de identificación a efectos del IVA atribuido por la Administración tributaria española.

2.º Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquel, haya comunicado a la aduana de importación el número de identificación a efectos del IVA del destinatario de la entrega ulterior atribuido por otro Estado miembro.

3.º Que el importador o un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquel, sea la persona que figure como consignataria de las mercancías en los correspondientes documentos de transporte.

4.º Que la expedición o transporte al Estado miembro de destino se efectúe inmediatamente después de la importación.

5.º Que la entrega ulterior a la importación resulte exenta del impuesto en aplicación de lo previsto en el artículo 25 de su ley reguladora.»

Los mencionados preceptos son transposición al ordenamiento español de lo dispuesto en los apartados 1 d) y 2 del artículo 143 de la Directiva Refundida, que disponen lo siguiente:

«1. [...]

d) Las importaciones de bienes expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, en el caso en que la entrega de dichos bienes, efectuada por el importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, estuviese exenta de acuerdo con las disposiciones previstas en el artículo 138.

2. La exención prevista en el apartado 1, letra d), se aplicará en los casos en que la importación de bienes está seguida de las entregas de bienes eximidas con arreglo al artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra c), únicamente si en el momento de la importación el importador ha facilitado a las autoridades competentes del Estado miembro de importación como mínimo la información siguiente:

a) Su número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de importación o el de su representante fiscal, deudor del impuesto, asignado en el Estado miembro de importación.

b) El número de identificación a efectos del IVA del adquirente, al que se entreguen los bienes de conformidad con el artículo 138, apartado 1, asignado en otro Estado miembro, o su propio número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes cuando los bienes sean transferidos de conformidad con el artículo 138, apartado 2, letra c).

c) La prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán disponer que la prueba a que se refiere la letra c), se indique a las autoridades competentes únicamente a solicitud de esta.»

La finalidad de este precepto resulta clara. En la medida que el objeto del tributo es el gravamen del consumo, en aquellos casos en los que no se va a producir el consumo del bien en el Estado de importación, sino en otro distinto, por ser objeto de una entrega intracomunitaria exenta, no resulta necesaria la exigencia del impuesto en TAI. Debemos, eso sí, recordar que esta exención queda limitada al IVA, tributo que grava el consumo, pero no se extiende a la imposición aduanera a la importación.

De todos los requisitos reglamentarios antes transcritos, resulta a nuestro juicio el de más difícil interpretación la exigencia al importador o su representante fiscal de ser la persona que figure como consignataria de las mercancías en los correspondientes documentos de transporte, pues no se indica si tal mención debe constar en los documentos del transporte asociado a la importación, a la remisión a otro Estado miembro o en ambos. A nuestro juicio, solo puede exigirse tal mención en los documentos del transporte que da lugar a la importación, nunca en la del transporte que da lugar a la entrega intracomunitaria; en otro caso, se estaría reduciendo el ámbito de la exención a las operaciones asimiladas a las EIB (*transfert*) pues solo en este caso el importador será el destinatario de las mercancías en otro Estado miembro distinto al de importación.

El TJUE se ha pronunciado sobre la aplicación de este precepto en varias ocasiones. Especialmente relevante nos parece la Sentencia de 20 de junio de 2018, Asunto C-108/17, Enteco Baltic. En dicha sentencia se plantea un complejo caso en el que los bienes importados se remiten a otros Estados miembros, con diversas vicisitudes, que originan varias peticiones de pronunciamiento prejudicial.

Así, se cuestiona en primer lugar si se puede denegar la exención del IVA a la importación por el mero hecho de que, a raíz de un cambio de circunstancias posterior a la importación, los productos en cuestión se hayan entregado a un sujeto pasivo distinto de aquel cuyo número de identificación a efectos del impuesto se había indicado en la declaración de importación, cuando el importador ha comunicado toda la información relativa a la identidad del nuevo adquirente a las autoridades competentes del Estado miembro de importación y ha acreditado que se cumplen efectivamente los requisitos materiales para la exención de la entrega intracomunitaria ulterior. Responde a esta cuestión el Tribunal señalando que la exención del IVA a la importación se supedita a la realización ulterior, por el importador, de una entrega intracomunitaria exenta. Por ello la exención a la importación no puede denegarse por el mero hecho de que los productos se hayan entregado a un adquirente diferente de aquel cuyo número se indicó en el momento de la importación, siempre que se acredite que la importación va seguida efectivamente de una entrega intracomunitaria que cumple los requisitos materiales de exención.

Se plantea, a continuación, una cuestión sobre los requisitos de los documentos justificativos del transporte, señalando el Tribunal que:

- Documentos que confirman el transporte de bienes desde un depósito fiscal situado en el Estado miembro de importación con destino, no al adquirente, sino a un depósito fiscal situado en otro Estado miembro pueden considerarse pruebas suficientes de la expedición o del transporte de esos bienes a otro Estado miembro.
- Documentos como los documentos de transporte basados en el Convenio TIR y documentos administrativos electrónicos que acompañan a los movimientos de bienes sujetos a IIEE en régimen suspensivo pueden tenerse en cuenta para acreditar que, en el momento de la importación en un Estado miembro, los bienes en cuestión están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro, siempre que tales documentos se presenten en ese momento y contengan todos los datos necesarios. Estos documentos, del mismo modo que las confirmaciones electrónicas de la entrega de los productos y la notificación de recepción emitidas a raíz de un movimiento en régimen suspensivo de IIEE, pueden acreditar que dichos bienes son efectivamente expedidos o transportados a otro Estado miembro.

Añade también que las disposiciones comunitarias se oponen a que las autoridades de un Estado miembro denieguen la exención debido a que tales bienes no se han transmitido directamente al adquirente, sino que se han hecho cargo de ellos empresas de transporte y depósitos fiscales que el adquirente ha designado, cuando el poder de disposición sobre dichos bienes con las facultades atribuidas a su propietario ha sido transmitido por el importador al adquirente.

Igualmente, en Sentencia de 14 de febrero de 2019, Asunto C-531/17, Vetsch, el TJUE ha señalado que esta exención es igualmente aplicable en los supuestos de *transfert*. Añade además en la misma que esta exención no se ve condicionada por un fraude cometido en una operación posterior a la recepción de las mercancías en el Estado miembro de llegada de las mercancías, pues se trata de operaciones diferenciadas.

Ratifica esta conclusión el tenor de la directiva, pues exige que el importador que aplica la exención sea deudor de los derechos de importación, condición de deudor que, como veremos, va aparejada a la condición de destinatario o consignatario de los bienes importados.

También ha ocasionado controversia el requisito de la inmediatez en la remisión. Tal exigencia reglamentaria resulta paralela a lo interpretado para las entregas intracomunitarias, a las que se requería su remisión inmediata a otro Estado miembro. No obstante, como sabemos, el TJUE ha interpretado en Sentencia de 18 de noviembre de 2010,

Asunto C-84/09, Skatteverket, que no existe un plazo máximo para el transporte, siempre que existan elementos objetivos que permitan demostrar la voluntad de transportar las mercancías al TAI de otro Estado miembro. Aun antes de este pronunciamiento, la AN había interpretado en Sentencia de 16 de marzo de 2007 (rec. 453/2004) que no era exigible dicha inmediatez temporal cuando el destino era claramente la remisión a otro Estado miembro desde el momento inicial.

EJEMPLO 9

Una empresa española ha importado una partida de bicicletas, que se van a remitir a un cliente suyo establecido en Portugal, según consta en el CMR (carta de porte), y que ha comunicado su NIF-IVA portugués. ¿Cómo tributará esta operación?

Solución:

La entrada de las mercancías constituye una importación, exenta por aplicación de los artículos 27.12 de la LIVA y 14.3 del RIVA. A su llegada a Portugal, esta operación tributará como AIB.

4.2. EXENCIONES ANÁLOGAS A LAS FRANQUICIAS ADUANERAS

El grupo más amplio de exenciones en el IVA es el de las análogas a los beneficios arancelarios concedidos a determinadas operaciones que carecen de finalidad comercial y cuya finalidad fundamental es facilitar la libre circulación de personas en la Unión Europea.

El texto fundamental por el que se regulan las franquicias aduaneras es el Reglamento 1186/2009, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras; y las disposiciones de desarrollo y aplicación en el IVA se regulan por la Directiva 2009/132/CE.

4.2.1. Bienes personales

Bajo esta rúbrica común se agrupan las importaciones de bienes personales por traslado de residencia, amueblamiento de residencias secundarias, matrimonio, herencia y por estudiantes.

El artículo 29 de la LIVA ofrece un concepto de los bienes personales como aquellos destinados normalmente al uso personal del interesado o de las personas que convivan con él o para las necesidades de su hogar, siempre que, por su naturaleza y cantidad no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional. También se incluyen los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio del importador.

Se han entendido incluidos en esta lista los efectos personales, ropa de cama y de mesa, vajilla, mobiliario, bicicletas, vehículos de uso privado tales como automóviles, remolques, motocicletas y embarcaciones de recreo o deportivas, animales de compañía y de montar.

Quedan excluidos, sin embargo, los productos alcohólicos y el tabaco (para los que se aplica el límite específico de las cantidades autorizadas con franquicia en el régimen de viajeros), los medios de transporte de carácter industrial, los materiales de uso profesional distintos de instrumentos portátiles y los vehículos de uso mixto utilizados para fines comerciales o profesionales (lo que no incluye a los vehículos tipo Jeep, según Consulta DGT de 20 de junio de 1995).

El artículo 15 del RIVA establece una serie de normas comunes para todas las importaciones de bienes personales, en particular:

- Los plazos mínimos de residencia habitual continuada fuera de la Comunidad que se establece no se considerarán interrumpidos cuando se haya producido una ausencia máxima de 45 días por motivo de vacaciones, turismo, negocios o enfermedad.
- La asistencia a una universidad o escuela en el TAI, para la realización de estudios, no determinará el traslado de la residencia habitual.
- Los interesados deberán presentar en el momento de la importación una relación detallada de los bienes a importar, el documento acreditativo de la baja en su residencia habitual fuera de la Comunidad y, en su caso, certificación del periodo de permanencia en la residencia anterior.
- Si el interesado fuese de nacionalidad extranjera, deberá presentar también la carta de residencia en el territorio peninsular español o Islas Baleares o justificante de su solicitud. En este último caso, se le concederá, previa presentación de garantía, el plazo de un año para conseguir la referida residencia.
- La importación de los bienes podrá efectuarse en una o varias veces y por una o varias aduanas.

Según determina la Circular 1013/1990, de 3 de octubre, de la Dirección General de Aduanas e IIEE, para reconocer la franquicia en la importación de estos bienes deberá presentarse una solicitud de franquicia, que contendrá el domicilio en el TAI, una relación detallada de los bienes que se desea importar y la indicación del valor aproximado de cada uno de ellos. Estas franquicias se solicitarán en las Administraciones de Aduanas e IIEE y se tramitarán y concederán por dichas Administraciones.

4.2.2. Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual

La exención en este caso se extiende a los bienes personales de personas físicas que trasladen su residencia habitual desde un territorio tercero al TAI.

Se establecen las siguientes condiciones para la aplicación de la exención:

- Los beneficiarios de la exención deben haber tenido su residencia habitual fuera de la Comunidad al menos durante los 12 meses consecutivos anteriores al traslado.
- Los bienes tienen que destinarse en la nueva residencia a los mismos usos o finalidades que tenían en la anterior.
- Los bienes tienen que haber sido adquiridos en condiciones normales de tributación en el país de procedencia, sin que se hayan beneficiado de exención o devolución de impuestos con ocasión de su salida de dicho país. No obstante, se entiende cumplido este requisito cuando los bienes se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular.
- Los bienes tienen que haber estado en posesión del interesado en su antigua residencia o, tratándose de bienes no consumibles haber sido utilizados por él durante un periodo mínimo de seis meses antes de haber abandonado dicha residencia. Este plazo será de 12 meses en el caso de vehículos, caravanas, remolques, embarcaciones de recreo y aviones de turismo.

La importación debe realizarse en el plazo máximo de 12 meses a partir de la fecha del traslado de residencia al TAI. Podrán importarse antes del traslado, condicionándose al establecimiento antes de los seis meses siguientes a la importación.

Los bienes importados con exención no pueden ser transmitidos, cedidos o arrendados durante el plazo de 12 meses posteriores a la importación, salvo causa justificada. El incumplimiento de este plazo determinará la exigencia del impuesto referido a la fecha del incumplimiento.

4.2.3. Importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria

También se declaran exentas las importaciones de bienes personales efectuadas por particulares con el fin de amueblar una vivienda secundaria del importador, regulándose en el artículo 30 de la LIVA.

La exención se condiciona en este caso a los siguientes requisitos:

- Los relativos a su destino previo, adquisición en condiciones de normal tributación, posesión previa y prohibición de venta o cesión que hemos estudiado al analizar la exención para la importación de bienes por traslado de residencia.
- El importador debe ser propietario de la vivienda secundaria o, en su caso, arrendatario de la misma, por un plazo mínimo de 12 meses.
- Los bienes deben corresponder al mobiliario o ajuar normal de la vivienda secundaria. No se incluyen, lógicamente con esta limitación, ni mobiliario, vehículos o demás elementos que no formen parte del ajuar.

4.2.4. Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio

El artículo 31 de la LIVA declara exentas las importaciones de los bienes del ajuar y el mobiliario, incluso nuevo, perteneciente a personas que con ocasión de su matrimonio trasladen su residencia habitual desde terceros países al TAI.

Los requisitos que se exigen en este caso son:

- Los relativos a residencia previa, adquisición en condiciones de normal tributación y prohibición de venta o cesión que hemos estudiado al analizar la exención para la importación de bienes por traslado de residencia.

- Prueba de su matrimonio o, en su caso, de las gestiones oficiales para su celebración. En el caso de gestiones, la Administración podrá exigir la prestación de garantía para conceder la franquicia. Deberá justificarse la celebración del matrimonio en el plazo de los cuatro meses siguientes a la fecha prevista.

El plazo para efectuar la importación se fija en este caso en el periodo comprendido entre los dos meses anteriores y los cuatro meses posteriores a la celebración del matrimonio.

Esta exención también se extiende a las importaciones efectuadas por residentes de territorios terceros de los regalos ofrecidos normalmente por razón de matrimonio a residentes, siempre que el valor unitario de los objetos ofrecidos como regalo no excediera de 200 euros.

Quedan excluidos automóviles, remolques, motocicletas, embarcaciones de recreo o deportivas, los productos alcohólicos y el tabaco (para los que se aplica el límite específico de las cantidades autorizadas con franquicia en el régimen de viajeros).

4.2.5. Importaciones de bienes personales por causa de herencia

El artículo 32 de la LIVA contempla la exención para las importaciones de bienes personales adquiridos mortis causa efectuadas por personas físicas residentes en el TAI. También se aplica a las importaciones de bienes personales adquiridos mortis causa por entidades sin fines de lucro establecidas en el TAI.

El plazo para la importación con exención se fija en dos años a partir del momento en que el interesado hubiese entrado en posesión de los bienes adquiridos, salvo causas excepcionales apreciadas discrecionalmente por la Administración.

4.2.6. Importaciones de bienes muebles efectuadas por estudiantes

El artículo 33 de la LIVA establece una exención para la importación del ajuar, material de estudio y otros bienes muebles usados que constituyan el equipamiento normal de una habitación de estudiante, pertenecientes a personas que vayan a residir temporalmente en el TAI para realizar en él sus estudios y que se destinen a su uso personal.

Realmente esta exención, aunque referida a bienes personales, es de ámbito más limitado que las restantes que hemos tenido ocasión de examinar, aunque para su estudio la hayamos incluido. Se manifiesta la reducción de su ámbito en la definición de unos conceptos particulares para delimitar los ámbitos subjetivo y objetivo de la exención. Así se considera:

- Estudiante, a toda persona regularmente inscrita en un centro de enseñanza establecido en el TAI para seguir con plena dedicación los cursos que se impartan en dicho centro.
- Ajuar, la ropa de uso personal o de casa, incluso en estado nuevo.
- Material de estudio, los objetos e instrumentos empleados normalmente por los estudiantes para la realización de sus estudios.

Esta exención se concederá solamente una vez por año escolar.

4.2.7. Importaciones de bienes de escaso valor y pequeños envíos

Los artículos 34 y 36 de la LIVA recogen, respectivamente, las exenciones para las importaciones de bienes de escaso valor y los pequeños envíos.

Se trata en ambos casos de mercancías sin relevancia económica que llegan a la aduana aisladamente (si llegaran conducidas por un viajero serían aplicables las franquicias del régimen de viajeros) al amparo del régimen de envío postales.

La diferencia fundamental entre ambos regímenes se encuentra en que el de bienes de escaso valor no excluye que los bienes remitidos hayan sido enviados previo pago de contraprestación por el importador.

El régimen de bienes de escaso valor permite la importación de mercancías cuyo valor global no exceda de 22 euros; salvo productos alcohólicos, los perfumes y aguas de colonia y el tabaco en rama o manufacturado, mercancías que solo serán importadas con exención al amparo del régimen de pequeños envíos.

El régimen de pequeños envíos exige que concurren los siguientes requisitos:

- La importación deberá ser ocasional.
- Los bienes deben destinarse, por su naturaleza o cantidad, al uso personal del destinatario o de su familia.

- Los bienes se tienen que enviar por el remitente a título gratuito.
- El valor global de los bienes importados no puede exceder de 45 euros.

Se pueden incluir productos alcohólicos, perfumes y aguas de colonia y tabaco, productos excluidos del régimen de bienes de escaso valor, con los siguientes límites:

- Cigarrillos: 50 unidades.
- Puritos: 25 unidades.
- Cigarros puros: 10 unidades.
- Tabaco para fumar: 50 gramos.
- Bebidas alcohólicas con graduación superior a 22 % vol: una botella estándar (hasta un litro).
- Otras bebidas destiladas y espirituosas con graduación alcohólica igual o inferior a 22 % vol: una botella estándar (hasta un litro).
- Otros vinos: dos litros en total.
- Perfumes: 50 gramos, y aguas de tocador: 1/4 de litro u ocho onzas.
- Café: 500 gramos, o extractos y esencias de café: 200 gramos.
- Té: 100 gramos, o extractos y esencias de té: 40 gramos.

Si se excedieran estas cantidades, se excluirán en su totalidad del beneficio de la exención.

4.2.8. Bienes en régimen de viajeros

El artículo 35 de la LIVA establece la exención en la importación de bienes en régimen de viajeros. Esta exención se concede a los bienes introducidos en los equipajes personales que portan los viajeros, siendo esta la diferencia esencial con las importaciones exentas de bienes de escaso valor y en el régimen de pequeños envíos, en los que las mercancías no se introducen junto con el viajero.

Se considera viajero a las personas residentes fuera de la Unión Europea que entran en el TAI para efectuar una visita temporal, esto es, que abandonarán el TAI después de un determinado tiempo, o los residentes de la Unión Europea que regresan al TAI después de haber permanecido un determinado tiempo fuera de la Unión Europea.

Son equipajes personales de los viajeros el conjunto de bagajes que se presenten a la aduana en el momento de su llegada, así como otros que se presenten con posterioridad, siempre que se justifique que, en el momento de la salida, fueron registrados en la empresa responsable de su transporte como equipajes acompañados.

No constituyen equipajes personales los combustibles que excedan de los contenidos en los depósitos normales de combustible de los medios de transporte motorizados y en depósitos portátiles de combustible hasta un máximo de 10 litros.

Se exige además que los bienes no constituyan expedición comercial, es decir, que se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial (art. 21.1 LIVA).

El despacho se producirá con una declaración verbal del viajero, que produce los efectos propios de la declaración tributaria.

Se establecen dos tipos de límites: uno general, económico, y unos límites especiales, cuantitativos, para tabaco y bebidas alcohólicas.

Así, con carácter general, se establece que el conjunto de los bienes importados exentos no puede exceder, por persona, de 300 euros; límite que se eleva a 430 euros cuando se trate de viajeros que lleguen por vía marítima o aérea. Para viajeros menores de 15 años de edad el límite se reduce a 150 euros.

Si el valor del conjunto de bienes excede de este límite, la exención se concederá hasta el límite y siempre que además los bienes importados, separadamente, no superen dicho límite.

El valor a considerar para esta exención es el valor en aduana de los bienes, aunque se tienen en cuenta los valores tipo establecidos por el Departamento de Aduanas e IIEE para evitar declaraciones fraudulentas de valor.

Adicionalmente, sin computar en los límites económicos expuestos, se establecen unos límites específicos cuantitativos para el alcohol y el tabaco:

- Cigarrillos: 200 unidades.
- Puritos: 100 unidades.
- Cigarros puros: 50 unidades.

- Tabaco para fumar: 250 gramos.
- Bebidas destiladas con graduación superior a 22 % vol: 1 litro en total.
- Bebidas destiladas con graduación igual o inferior a 22 % vol; vinos espumosos y generosos: 2 litros en total.
- Otros vinos: 4 litros en total.
- Cerveza: 16 litros en total.

La franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de los tipos de alcohol y tabaco, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 %.

Para viajeros residentes y trabajadores fronterizos en Gibraltar y Andorra los límites se reducen a 200 cigarrillos al mes para todas las labores de tabaco que introduzcan en España.

Los viajeros menores de 16 años de edad no se beneficiarán de las exenciones cuantitativas.

Los límites se reducen a la décima parte de las cantidades señaladas anteriormente cuando los bienes se importen por el personal de los medios de transporte utilizados en el tráfico internacional y con ocasión de los desplazamientos efectuados en el ejercicio de sus actividades profesionales.

4.3. EXENCIONES PARA BIENES CON FINES SOCIALES, EDUCATIVOS, CIENTÍFICOS, CULTURALES Y OTROS BIENES EXENTOS DE VALOR COMERCIAL

En este grupo de exenciones se incluyen las contenidas en los artículos 40 a 58 de la LIVA. El denominador común de las mismas es que se aplican sobre bienes que no tienen un valor comercial significativo, bien sea por haber sido recibidos a título gratuito, bien sea por ser objeto de operaciones que no implican la creación de valor en el TAI.

Por otro lado, como ocurre con todas las exenciones, no pueden ser objeto de una interpretación extensiva, por lo que no incluyen bienes cuya finalidad pueda entenderse análoga a la de las exenciones que examinamos (en este sentido, la DGT ha entendido

en Consulta de 19 de septiembre de 1989 que no es aplicable la exención a una unidad generadora de oxígeno, recibida a título gratuito, para ser utilizada en una clínica en sus actividades sanitarias, por no cumplir con la finalidad legalmente prevista para aplicar la exención del artículo).

4.3.1. Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación

Regulada en el artículo 40 de la LIVA, incluye los animales especialmente preparados para ser utilizados en laboratorios y de sustancias biológicas y químicas.

Se exige además el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Las adquisiciones de los bienes importados deben producirse a título gratuito.
- Los beneficiarios de la exención deben ser establecimientos públicos o servicios dependientes de los mismos cuya finalidad esencial sea la enseñanza o investigación científica. También será aplicable a establecimientos privados dedicados esencialmente a las mismas actividades, previa autorización concedida por la Administración de la AEAT competente en los términos previstos en el artículo 17 del RIVA.

La exención se concederá con los mismos límites y condiciones fijados en la legislación aduanera.

4.3.2. Importaciones de sustancias terapéuticas y reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos

Prevista en el artículo 42 de la LIVA. Se aplica a los siguientes productos:

- Sustancias terapéuticas de origen humano, entre las que se incluyen, la sangre humana y sus derivados, tales como sangre humana total, plasma humano desecado, albúmina humana y soluciones estables de proteínas plasmáticas humanas, inmoglobulina y fibrinógeno humano (ámbito objetivo cubierto, al menos en parte, por la exención prevista en el art. 27.1 LIVA).

- Reactivos de origen humano, animal, vegetal u otro, destinados a la determinación de los grupos sanguíneos, incluyendo los de incompatibilidades.
- Reactivos de origen humano, animal, vegetal u otro, destinados a la determinación de los grupos de los tejidos humanos.

La exención también incluye a los embalajes especiales indispensables para el transporte de dichos productos, así como a los disolventes y accesorios necesarios para su conservación y utilización.

Para la aplicación de la exención se exige que:

- Los destinatarios sean organismos o laboratorios autorizados.
- Su finalidad debe ser exclusivamente médica o científica, nunca una operación comercial.
- Los bienes importados deben presentarse en recipientes provistos de una etiqueta especial de identificación.

La naturaleza y el destino de los productos se acreditará mediante certificado expedido por organismo habilitado para ello en el país de origen.

4.3.3. Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos

Prevista en el artículo 42 de la LIVA. Se aplica a las sustancias referenciadas, autorizadas por la Organización Mundial de la Salud para el control de calidad de las materias utilizadas para la fabricación de medicamentos, cuando se importen por entidades autorizadas para recibir dichos envíos con exención en los términos previstos en el artículo 17 del RIVA.

4.3.4. Importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales

El artículo 43 de la LIVA contempla la exención para importaciones de los productos farmacéuticos destinados al uso de las personas o de los animales que participen en competiciones deportivas internacionales, en cantidades apropiadas a sus necesidades durante el tiempo de su permanencia en el TAI.

4.3.5. Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos

El artículo 44 de la LIVA establece una exención para las importaciones efectuadas por entidades públicas o por organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, de los bienes siguientes:

- Los bienes de primera necesidad, tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir destinados a la satisfacción de necesidades inmediatas de las personas, adquiridos a título gratuito y para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas.
- Bienes de cualquier clase que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o entidades establecidas fuera de la Comunidad y destinados a las colectas de fondos organizadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia en favor de personas necesitadas (Consulta DGT de 8 de abril de 1995: la exención no se extiende a objetos adquiridos a título oneroso a comunidades necesitadas de Sudamérica para su venta en ferias solidarias).
- Materiales de equipamiento y de oficina, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos, a título gratuito, por personas o entidades establecidas fuera de la Comunidad para las necesidades del funcionamiento y de la realización de los objetivos caritativos y filantrópicos que persiguen dichos organismos.

Quedan excluidos en todo caso de la exención:

- Las bebidas alcohólicas.
- El tabaco.
- El café y el té.
- Los vehículos de motor distintos de las ambulancias.

Los bienes que se benefician de la exención no pueden ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los antes citados. Podrán ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros organismos que cumplan los requisitos establecidos. El incumplimiento de esta limitación conllevará el pago del impuesto con referencia a la fecha en que se produzca el incumplimiento.

4.3.6. Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía

Prevista en el artículo 45 de la LIVA. Están exentas las importaciones de bienes, remitidos a título gratuito y sin fin comercial, que cumplan con un doble requisito subjetivo:

- Destino a personas físicas o mentalmente disminuidas, por ser bienes especialmente concebidos para su educación, empleo o promoción social.
- Recibidos por instituciones u organismos debidamente autorizados cuya actividad principal sea la educación o asistencia a estas personas.

La exención se extenderá a las importaciones de los repuestos, elementos o accesorios de los citados bienes y de las herramientas o instrumentos utilizados en su mantenimiento, control, calibrado o reparación, cuando se importen conjuntamente con los bienes o se identifique que correspondan a ellos.

Los bienes importados con exención podrán ser prestados, alquilados o cedidos, sin ánimo de lucro, por las entidades o establecimientos beneficiarios a los sujetos mencionados en el apartado anterior, sin pérdida del beneficio de la exención.

4.3.7. Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes

El artículo 46 de la LIVA declara la exención, condicionada a la previa autorización de la Comisión de las Comunidades Europeas, de las importaciones de bienes efectuadas por entidades públicas o por organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, siempre que se destinen a:

- Distribución gratuita a las víctimas de catástrofes que afecten al TAI.
- Cesión de uso gratuita a las víctimas de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.

También estarán exentas las importaciones de bienes efectuadas por unidades de socorro para atender sus necesidades durante el tiempo de su intervención en auxilio de las citadas personas.

La exención no se extiende, sin embargo, a los materiales de cualquier clase destinados a la reconstrucción de las zonas siniestradas.

Los bienes que se beneficien de la exención no pueden ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los antes citados.

4.3.8. Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos

El artículo 49 de la LIVA declara exentas las importaciones de bienes destinados a ser objeto de exámenes, análisis o ensayos para determinar su composición, calidad u otras características técnicas con fines de información o de investigaciones de carácter industrial o comercial.

Quedan excluidos los bienes que se utilicen en exámenes, análisis o ensayos que en sí mismos constituyan operaciones de promoción comercial.

La exención solo alcanzará a la cantidad que sea estrictamente necesaria para la realización de los exámenes y quedará condicionada a que los mismos sean totalmente consumidos o destruidos en el curso de las operaciones de investigación. No obstante, no se exigirá el impuesto a los productos restantes si, con autorización de la Administración, fuesen destruidos o convertidos en bienes sin valor comercial, abandonados en favor del Estado libres de gastos o reexportados a un país tercero.

4.3.9. Importaciones de objetos de colección o de arte

Se declaran exentas las importaciones de los objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados. Se regula en el artículo 54 de la LIVA.

Los objetos importados deben ser recibidos a título gratuito o a título oneroso, siempre que en este caso sean entregados por una persona o entidad que no actúe como empresario o profesional.

4.3.10. Importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías y de bienes destinados al acondicionamiento o alimentación de animales en ruta

El artículo 55 de la LIVA considera exentas las importaciones de los materiales utilizados para el acondicionamiento o protección, incluso térmica, de mercancías durante su transporte.

Para aplicar esta exención se exige que dichos materiales:

- No sean normalmente susceptibles de reutilización.
- Que su contraprestación esté incluida en la base imponible del impuesto en la importación de las mercancías a que se refieran.

Por su parte, el artículo 56 de la LIVA declara exentas las importaciones de bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales.

4.3.11. Importaciones de carburantes y lubricantes

El artículo 57 de la LIVA establece la exención para las importaciones de carburantes y lubricantes contenidos en los depósitos de los vehículos automóviles industriales y de turismo y en los de los contenedores de uso especial.

En el caso de depósitos normales de los vehículos automóviles industriales y de contenedores de usos especiales se limita la exención hasta el límite de 200 litros. Para los demás vehículos se permite el carburante contenido en los depósitos normales, sin limitación alguna. En depósitos portátiles de los vehículos de turismo el límite se fija en 10 litros.

La exención se extiende también a los lubricantes que se encuentren a bordo de los vehículos en las cantidades que correspondan a las necesidades normales de funcionamiento de dichos vehículos durante el trayecto en curso.

Se completa el artículo con las siguientes definiciones:

- **Vehículo automóvil industrial.** Todo vehículo a motor capaz de circular por carretera que, por sus características y equipamiento, resulte apto y esté destinado al transporte, con o sin remuneración, de personas, con capacidad superior a nueve personas incluido el conductor, o de mercancías, así como para otros usos industriales distintos del transporte.
- **Vehículo automóvil de turismo.** Todo vehículo a motor, apto para circular por carretera que no esté comprendido en el concepto de vehículo automóvil industrial.
- **Contenedores de usos especiales.** Todo contenedor equipado con dispositivos especialmente adaptados para los sistemas de refrigeración, oxigenación, aislamiento térmico u otros similares.

- **Depósitos normales.** Los depósitos, incluso los de gas, incorporados de una manera fija por el constructor en todos los vehículos de serie o en los contenedores de un mismo tipo y cuya disposición permita la utilización directa del carburante en la tracción del vehículo o, en su caso, el funcionamiento de los sistemas de refrigeración o de cualquier otro con que esté equipado el vehículo o los contenedores de usos especiales.

4.3.12. Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios

El artículo 58 de la LIVA declara exentas las importaciones de ataúdes y urnas que contengan cadáveres o restos de su incineración, así como las flores, coronas y demás objetos de adorno conducidos por personas residentes en un país tercero que asistan a funerales o las utilicen para decorar las tumbas situadas en el TAI, siempre que se presenten en cantidades que no sean propias de una actividad de carácter comercial; así como las importaciones de bienes de cualquier naturaleza destinados a la construcción, conservación o decoración de los cementerios, sepulturas y monumentos conmemorativos de las víctimas de guerra de un país tercero, inhumadas en el TAI, siempre que dichas importaciones se realicen por organizaciones debidamente autorizadas.

4.4. EXENCIONES EN EL MARCO DE RELACIONES INTERNACIONALES

4.4.1. Importaciones de documentos diversos

El artículo 52 de la LIVA contempla la exención para una serie de documentos relacionados fundamentalmente con la actividad de Administraciones nacionales y extranjeras, así como con determinadas entidades privadas, que incluye los siguientes:

- Los documentos enviados gratuitamente a las entidades públicas.
- Las publicaciones de Gobiernos de terceros países y de organismos oficiales internacionales para su distribución gratuita.
- Las papeletas de voto para las elecciones convocadas por organismos establecidos fuera del TAI.
- Los objetos destinados a servir de prueba o para fines similares ante los juzgados, tribunales u otras instancias oficiales del Reino de España.

- Los reconocimientos de firmas y las circulares impresas relacionadas que se expidan en los intercambios usuales de información entre servicios públicos o establecimientos bancarios.
- Los impresos de carácter oficial dirigidos al Banco de España.
- Los informes, memorias de actividades, notas de información, prospectos, boletines de suscripción y otros documentos dirigidos a los tenedores o suscriptores de títulos emitidos por sociedades extranjeras.
- Las fichas perforadas, registros sonoros, microfilmes y otros soportes grabados utilizados para la transmisión de información remitidos gratuitamente a sus destinatarios.
- Los expedientes, archivos, formularios y demás documentos destinados a ser utilizados en reuniones, conferencias o congresos internacionales, así como las actas y resúmenes de dichas manifestaciones.
- Los planos, dibujos técnicos, copias, descripciones y otros documentos análogos importados para la obtención o ejecución de pedidos o para participar en un concurso organizado en el TAI.
- Los documentos destinados a ser utilizados en exámenes organizados en el ámbito de aplicación del impuesto por instituciones establecidas fuera de la Comunidad.
- Los formularios destinados a ser utilizados como documentos oficiales en el tráfico internacional de vehículos o mercancías, en aplicación de los convenios internacionales.
- Los formularios, etiquetas, títulos de transporte y documentos similares expedidos por empresas de transporte u hoteleras establecidas fuera de la Comunidad y dirigidas a las agencias de viaje establecidas en el TAI.
- Los formularios y títulos de transporte, conocimientos de embarque, cartas de porte y demás documentos comerciales o de oficina ya utilizados.
- Los impresos oficiales de las autoridades nacionales o internacionales y los impresos ajustados a modelos internacionales dirigidos por asociaciones establecidas fuera de la Comunidad a las asociaciones correspondientes establecidas en el TAI para su distribución.
- Las fotografías, diapositivas y clichés para fotografías, incluso acompañados de leyendas, dirigidos a las agencias de prensa o a los editores de periódicos o revistas.

- Las publicaciones oficiales que constituyan el medio de expresión de la autoridad pública del país de exportación, de organismos internacionales, de entidades públicas y organismos de derecho público, establecidos en el país de exportación, así como los impresos distribuidos por organizaciones políticas extranjeras reconocidas oficialmente como tales por España con motivo de elecciones, siempre que dichas publicaciones e impresos hayan estado gravados por el IVA o un tributo análogo en el país de exportación y no hayan sido objeto de desgravación a la exportación.

4.4.2. Importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas

Dispone el artículo 53 de la LIVA que están exentas las importaciones de los materiales audiovisuales de carácter educativo, científico o cultural, producidos por la Organización de las Naciones Unidas o alguno de sus organismos especializados, estableciendo en dicho artículo un listado de los distintos materiales a los que se extiende la exención.

4.4.3. Importaciones de bienes en régimen diplomático o consular y de organismos internacionales

El artículo 60 de la LIVA declara exentas las importaciones de bienes en régimen diplomático o consular que disfruten de exención de los derechos aduaneros de importación.

El artículo 61 de la LIVA contempla la exención para las importaciones de bienes efectuadas por organismos internacionales reconocidos por España y las realizadas por sus miembros con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso.

Se incluyen en esta exención la Comunidad Europea, la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Banco Central Europeo o el Banco Europeo de Inversiones y los organismos creados por las Comunidades a los cuales se aplica el Protocolo de 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas.

Se desarrollan estas exenciones en el Real Decreto 3485/2000 y la Orden Ministerial de 24 de mayo de 2001, cuyo estudio abordamos en el epígrafe relativo al estudio de los apartados ocho y nueve del artículo 22 de la LIVA, al que nos remitimos (capítulo 6, epígrafe 4.3).

Finalmente, el artículo 62 de la LIVA dispone la exención de las importaciones de bienes efectuadas por las fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el convenio entre los Estados partes de dicho tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.

El desarrollo reglamentario de esta exención se encuentra en el Real Decreto 160/2008.

4.5. EXENCIONES RELACIONADAS CON DETERMINADAS OPERACIONES COMERCIALES

4.5.1. Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad

Regulada en el artículo 37 de la LIVA, desarrollada por el artículo 16 del RIVA.

La exención se aplica a las importaciones de los bienes de inversión afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada en un país tercero por una empresa, que cesa definitivamente en su actividad empresarial en ese país tercero, para desarrollar una similar en el TAI. Para las entidades ganaderas, la exención se aplicará también al ganado vivo utilizado en dicha explotación que se importe.

Se pretende limitar la exención a los traslados de actividades que den lugar a una nueva sede, y no a una ampliación de las entidades ya establecidas. Por ello, se excluyen de la exención las importaciones con ocasión de una fusión o de una absorción con una empresa establecida previamente en el TAI, sin que se inicie una actividad nueva.

Quedarán excluidos de la exención los siguientes bienes:

- Los medios de transporte que no tengan el carácter de instrumentos de producción o de servicios.
- Las provisiones de toda clase destinadas al consumo humano o a la alimentación de los animales.
- Los combustibles.
- Las existencias de materias primas, productos terminados o semiterminados.
- El ganado que esté en posesión de los tratantes de ganado.

La exención queda sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Los bienes han debido ser utilizados por la empresa durante un periodo mínimo de 12 meses antes del cese de la actividad en el lugar de procedencia.
- Deben destinarse a los mismos usos en el TAI.
- La importación debe efectuarse dentro del plazo de 12 meses siguientes al cese de la actividad en el lugar de procedencia.
- La naturaleza de la actividad desarrollada en origen, el periodo de utilización de los bienes y la fecha del cese se acreditarán por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, con una certificación expedida por la Administración del país correspondiente.
- Se exige que los bienes importados no se destinen al desarrollo de una actividad que consista fundamentalmente en la realización de operaciones exentas del artículo 20 de la ley, pues evidentemente, en ese caso, la adquisición de los mismos bienes en el TAI hubiera determinado el devengo del impuesto sin que el adquirente hubiera podido deducir la cuota repercutida. En ese sentido, se considera que los bienes importados no se destinan fundamentalmente a la realización de estas operaciones exentas cuando la prorrata correspondiente a las actividades que el importador de los bienes desarrolle en el TAI sea igual o superior al 90%.
- Los bienes deben ser adecuados a la naturaleza e importancia de la empresa considerada.
- Finalmente, se exige que la empresa que transfiere su actividad al TAI, presente declaración de alta como sujeto pasivo del IVA antes de realizar la importación de los bienes.

4.5.2. Importaciones de productos en explotaciones limítrofes

Bajo esta rúbrica se incluyen las exenciones contempladas en el artículo 38 de la LIVA, relativa a los bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países, y en el artículo 39 para las importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales en explotaciones en zonas limítrofes situadas en territorio tercero.

La primera comprende los productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas procedentes de tierras situadas en un país tercero contiguo al TAI, obtenidos por productores cuya sede de explotación se encuentre en el TAI en la proximidad inmediata de aquel país.

Esta exención requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Los productos ganaderos deben proceder de animales criados, adquiridos o importados en las condiciones generales de tributación de la Comunidad.
- Los caballos de raza pura no podrán tener más de seis meses de edad, y deberán haber nacido en el país tercero de un animal fecundado en el TAI y exportado temporalmente para parir.
- Los bienes deberán ser importados por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él.

La segunda de las referidas exenciones alcanza a las importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales, destinados a la explotación de tierras situadas en la proximidad inmediata de un país tercero y explotados por productores agrícolas cuya sede de explotación se encuentre en dicho país tercero, en la proximidad inmediata del TAI. Se exige, además, reciprocidad por el país tercero.

La exención estará condicionada a los siguientes requisitos:

- Que los productos se importen en cantidades no superiores a las necesarias para la explotación de las tierras a que se destinen.
- Que la importación se efectúe por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él.

4.5.3. Importaciones de bienes con fines de promoción comercial

Contemplada en el artículo 48 de la LIVA. Estarán exentas las importaciones de:

- Las muestras de mercancías sin valor comercial estimable.
- Los impresos de carácter publicitario, tales como catálogos, listas de precios, instrucciones de uso o folletos comerciales referidos a mercancías para venta o arrendamiento por no establecidos en el TAI o a servicios de trans-

porte, de seguro comercial o de banca, ofrecidas por personas establecidas en un país tercero. La exención se condiciona en este supuesto a:

- Constancia de forma visible el nombre del empresario.
 - Cada envío comprenderá un solo ejemplar de cada documento o, si comprendiese varios ejemplares, el peso bruto total no podrá exceder de un kilogramo.
 - Los impresos no deberán ser objeto de envíos agrupados de un mismo remitente a un mismo destinatario.
- Los objetos de carácter publicitario sin valor comercial intrínseco, remitidos gratuitamente por los proveedores a sus clientes, sin otra finalidad económica distinta de la publicitaria.
 - Los bienes siguientes destinados a una exposición o manifestación similar:
 - Las pequeñas muestras representativas de mercancías, siempre que: sean importadas gratuitamente, se distribuyan gratuitamente al público durante la exposición, sean identificables como muestras de carácter publicitario de escaso valor unitario, no sean susceptibles de ser comercializadas y que su valor global y cantidad estén en consonancia con la naturaleza de la exposición, el número de visitantes y la importancia de la participación del expositor.
 - Los que hayan de utilizarse exclusivamente en la realización de demostraciones o para permitir el funcionamiento de máquinas o aparatos presentados en las exposiciones, condicionado a que los bienes sean consumidos o destruidos en el curso de la exposición y que su valor global y cantidad estén en consonancia con la naturaleza de la exposición, el número de visitantes y la importancia de la participación del expositor.
 - Los materiales de escaso valor, tales como pinturas, barnices, papeles pintados o similares, utilizados para la construcción, instalación o decoración de los pabellones de los expositores y que se utilicen al emplearlos en dichos fines.
 - Los impresos, catálogos, prospectos, listas de precios, carteles, calendarios, fotografías no enmarcadas o similares distribuidos gratuitamente con fines exclusivos de publicidad de los bienes objeto de la exposición o manifestación; condicionado a que sean distribuidos gra-

tuitamente al público en la exposición y que su valor global y cantidad estén en consonancia con la naturaleza de la exposición, el número de visitantes y la importancia de la participación del expositor.

En ningún caso se aplicarán las exenciones para bienes destinados a las exposiciones y manifestaciones similares a bebidas alcohólicas, al tabaco en rama o manufacturado, a los combustibles ni los carburantes.

Se entiende por exposiciones o manifestaciones similares las exposiciones, ferias, salones o acontecimientos análogos del comercio, la industria, la agricultura o la artesanía, las organizadas principalmente con fines filantrópicos, científicos, técnicos, de artesanía, artísticos, educativos, culturales, deportivos o religiosos o para el mejor desarrollo de las actividades sindicales, turísticas o de las relaciones entre los pueblos. Asimismo, se comprenderán en este concepto las reuniones de representantes de organizaciones o grupos internacionales y las ceremonias de carácter oficial o conmemorativo. No tendrán esta consideración las que se organicen con carácter privado en almacenes o locales comerciales utilizados para la venta de mercancías.

4.5.4. Importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial

Regulada en el artículo 50 de la LIVA. Incluye las importaciones de marcas, modelos o diseños, así como de los expedientes relativos a la solicitud de derechos de propiedad intelectual o industrial destinados a los organismos competentes para tramitarlos.

Debemos destacar que esta exención no incluye la transmisión o cesión de la propiedad intelectual o industrial a otros empresarios o profesionales, operación sujeta al impuesto como prestación de servicios, por lo que no le es aplicable esta exención.

4.5.5. Importaciones de documentos de carácter turístico

El artículo 51 de la LIVA contempla la exención para las importaciones de determinados documentos de carácter turístico, a saber:

- Los destinados a ser distribuidos gratuitamente con fines de propaganda sobre viajes a lugares situados fuera de la Comunidad, principalmente para asistir a reuniones o manifestaciones que presenten carácter cultural, turís-

tico, deportivo, religioso o profesional, siempre que no contengan más de un 25 % de publicidad comercial privada y que sea evidente su finalidad de propaganda de carácter general.

- Las listas o anuarios de hoteles extranjeros, así como las guías de servicios de transporte, explotados fuera de la Comunidad y que hayan sido publicados por organismos oficiales de turismo o bajo su patrocinio, siempre que se destinen a su distribución gratuita, y no contengan más de un 25 % de publicidad comercial privada.
- El material técnico enviado a los representantes acreditados o corresponsales designados por organismos oficiales nacionales de turismo, que no se destine a su distribución, como anuarios, listas de abonados de teléfono o de télex, lista de hoteles, catálogos de ferias, muestras de productos de artesanía sin valor comercial estimable, documentación sobre museos, universidades, estaciones termales y otras instituciones análogas.

4.5.6. Importaciones de productos de la pesca

Regulada por el artículo 59 de la LIVA. Beneficia a las importaciones, realizadas por las aduanas marítimas, de productos de la pesca en las siguientes condiciones:

- Que se efectúen por los propios armadores de los buques pesqueros o en nombre y por cuenta de ellos y procedan directamente de sus capturas.
- Que los productos se importen en el mismo estado en que se capturaron o se hubiesen sometido a operaciones destinadas exclusivamente a preservarlos para su comercialización, tales como limpieza, troceado, clasificación y embalaje, refrigeración, congelación o adición de sal.
- Que dichos productos no hubiesen sido objeto de una entrega previa a la importación.

4.6. EXENCIONES TÉCNICAS

El último grupo de exenciones son las denominadas técnicas. En este grupo se incluyen las exenciones contempladas en el artículo 63 de la LIVA. Tienen como denominador común, tal y como indica su denominación, su finalidad técnica, tendente a evitar la doble imposición o la sobreimposición sobre los bienes importados, pues como sabe-

mos el IVA es un impuesto neutro que grava en igual medida los bienes procedentes del interior del país que los procedentes de territorio tercero y deben adoptarse las medidas pertinentes para evitar las distorsiones.

4.6.1. Reimportaciones de bienes

Prevista en el artículo 63 de la LIVA, desarrollada por el artículo 18 del RIVA. Se declaran exentas las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que fueran exportados previamente, cuando se efectúen por quien los hubiese exportado y se beneficien, asimismo, de la exención de los derechos de importación.

La justificación en este caso resulta clara. Se trata de bienes que se encontraban en condiciones de consumo en el TAI, es decir, habiendo pagado el IVA y en su caso los demás tributos pertinentes para su consumo, siendo su salida y vuelta al TAI sin cambio, por tanto, sin adición de valor en el exterior que deba ser objeto de gravamen.

Condiciona el RIVA la exención al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la exportación no haya sido consecuencia de una entrega en el TAI. No obstante, se entenderá cumplido este requisito cuando los bienes, aun habiendo sido objeto de una entrega en el interior del país, vuelvan por haber sido rechazados por el destinatario, por ser defectuosos o no ajustarse a las condiciones del pedido, o cuando sean recuperados por el exportador, por falta de pago o incumplimiento de las condiciones del contrato por parte del destinatario o adquirente de los bienes.
- Que los bienes se hayan exportado previamente con carácter temporal a países o territorios terceros.
- Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega fuera de la Comunidad.
- Que la reimportación de los bienes se efectúe por la misma persona a quien la Administración autorizó la salida de los mismos.
- Que los bienes se reimporten en el mismo estado en que salieron sin haber sufrido otro demérito que el producido por el uso autorizado por la Administración, incluido el supuesto de realización de trabajos lucrativos fuera del territorio de la Comunidad. No obstante, se permite que sean objeto de trabajos o reparaciones fuera de la Comunidad en los siguientes casos:

- Cuando se realicen a título gratuito, en virtud de una obligación contractual o legal de garantía o como consecuencia de un vicio de fabricación.
 - Cuando se realicen en buques o aeronaves cuya entrega o importación estén exentas del impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 22 y 27 de la ley del impuesto.
- Que la reimportación se beneficie asimismo de exención de los derechos de importación o no estuviera sujeta a los mismos.

Se incluyen también entre las reimportaciones exentas los despojos y restos de buques nacionales, naufragados o destruidos por accidente fuera del TAI, previa justificación documental del naufragio o accidente y de que los bienes pertenecían efectivamente a los buques siniestrados.

EJEMPLO 10

Un empresario español ha remitido una máquina destinada a ser exhibida en una feria en Dar es Salam durante un mes. ¿Cómo tributará la entrada de esta máquina al volver de la exposición? ¿Cambiaría algo si la máquina hubiese sido remitida para su alquiler durante el mismo plazo a un cliente en el mismo lugar?

Solución:

En el primer supuesto, se trata de una reimportación, exenta del impuesto al haber sido objeto de una exportación temporal para su exhibición en una feria.

En el segundo se trata también de una reimportación exenta, al tratarse también de una importación temporal para su utilización en una cesión a título oneroso y que vuelve sin más deterioro que el debido a su uso.

4.6.2. Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones

Regula esta exención el artículo 64 de la LIVA, desarrollado por el artículo 19 del RIVA.

Realmente no se trata en este caso, a pesar de la ubicación del precepto, de una exención en las importaciones, sino de una exención para determinadas operaciones interiores.

Así, se declaran exentas del impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 de esta ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta ley; y como sabemos, nunca las prestaciones de servicios dan lugar a una importación.

Para delimitar el alcance de este precepto debemos tener presente que el artículo 83 de la LIVA determina que la base imponible en las importaciones se determinará adicionando al valor en aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del TAI, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, entendiéndose por tal el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad.

Por lo tanto, los gastos accesorios de las mercancías importadas forman parte del valor en aduana hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, según el artículo 32 del CAC, y de la base imponible del IVA a la importación hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, según el artículo 83 de la LIVA.

Se incluyen frecuentemente entre estos servicios accesorios gastos de transporte, seguro, comisiones, embalajes, tarifas portuarias o aeroportuarias, la descarga y otros análogos que se hayan originado en la importación de las mercancías.

Generalmente, estos servicios serán también prestaciones de servicios localizadas en el TAI, por lo que si no existiera esta regla se devengaría el IVA sobre los mismos dos veces: como parte de la base imponible del IVA a la importación y como un servicio sujeto al impuesto localizado en el TAI. Para evitar este doble gravamen se declara la exención del servicio y la tributación exclusivamente como parte de la base imponible del IVA a la importación.

No obstante este razonamiento, debemos tener presente que el TJUE ha precisado, en Sentencia de 4 de octubre de 2017, Asunto C-273/16, Federal Express Europe Inc., que esta exención es aplicable cuando el servicio debe incluirse en la base imponible de las importaciones, aunque la importación resulte exenta por aplicación de las exenciones previstas para estas operaciones.

La DGT exige para que proceda la aplicación de esta exención que el destinatario de los servicios sea el propio importador o persona que actúe por cuenta de aquel, incluso en nombre propio (Resoluciones de 26 de marzo de 1987 y de 24 de septiembre de 2002).

El artículo 19 del reglamento determina la forma en la que debe justificarse esta exención. Podrá realizarse por medio de la aportación de una copia del ejemplar del DUA de importación con el código seguro de verificación y la documentación que justifique que el valor del servicio ha sido incluido en la base imponible declarada en aquel. Los documentos deberán ser remitidos al prestador del servicio en el plazo de los tres meses siguientes a la realización del mismo. En otro caso, el prestador del servicio deberá liquidar y repercutir el impuesto que corresponda.

EJEMPLO 11

Un empresario español ha importado unas mercancías de su propiedad. Ha contratado con un transportista español el servicio de transporte desde Tánger, donde se encuentran las mercancías, y hasta la sede de la empresa ubicada en Gandía, entrando por la aduana de Algeciras, por un precio total de 560 euros. ¿Cómo tributará el transporte?

Solución:

Por aplicación del artículo 69 de la LIVA (no existe regla especial para el transporte de mercancías entre empresarios) el servicio de transporte descrito es un servicio sujeto al impuesto y localizado en el TAI.

No obstante, el transporte formará parte del valor en aduana de las mercancías por el trayecto Tánger-Algeciras (punto de entrada en la Comunidad) y del IVA a la importación por el trayecto Algeciras-Gandía (primer lugar de destino en la Comunidad).

En consecuencia, el transporte resultará exento del IVA como prestación de servicios, por aplicación del artículo 64 de la LIVA.

4.6.3. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero

Regulada en el artículo 65 de la LIVA. Esta exención entronca con el apartado 2 del artículo 18 de la LIVA que establece una excepción a la consideración como importación

de la entrada de bienes procedentes de territorios terceros para aquellos casos en los que los bienes se destinen a los lugares contemplados en el artículo 23 de la LIVA o se vinculen a los regímenes aduaneros mencionados en el artículo 24 de la LIVA, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero en el que se produce siempre la importación. No obstante, el artículo 65 de la LIVA determina la exención de las importaciones de los bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, siempre que además se cumplan los requisitos previstos en el artículo 20 del RIVA, y que son:

- Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.
- Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.
- Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

El gravamen se producirá a la salida del régimen de depósito distinto del aduanero, tributando en la forma prevista en la Resolución 1/1994, de 10 de enero, de la DGT correspondiente a la tributación por el IVA de las operaciones relativas al régimen de depósito distinto del aduanero, generalmente, como una operación asimilada a la importación.

La modificación del artículo 65 de la LIVA operada por la Ley 28/2014 prevé que la exención únicamente se aplique en los supuestos siguientes:

- Para los bienes objeto de IIEE, para los que el régimen de depósito distinto del aduanero será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación y circulación. Es aplicable a supuestos de importación de estos bienes con destino a fábrica o depósito fiscal.
- Para los demás bienes, cuando se encuentren excluidos del régimen de depósito aduanero por provenir de territorios comunitarios excluidos de armonización IVA, siendo el régimen de depósito distinto del aduanero será el régimen suspensivo con sujeción a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero. No resultará aplicable el régimen a bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales, con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.
- Los que se relacionan a continuación: patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Código NC

09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral) (Código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Código NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Código NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Código NC 71101100, 71102100 y 71103100).

- Los bienes que se destinen a tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos.

EJEMPLO 12

Un depósito fiscal ha realizado una importación de alcohol procedente de Venezuela, siendo conducido desde la aduana al depósito en régimen suspensivo. ¿Cómo tributa esta importación en el IVA?

Solución:

La entrada de las mercancías dará lugar a una importación a efectos del IVA; no obstante, al vincularse al régimen suspensivo de IIEE, dicha importación se encontrará exenta por aplicación del artículo 65 de la LIVA.

4.6.4. Importaciones de bienes que van a ser objeto de instalación y montaje

El número 2.º del apartado dos del artículo 68 de la LIVA establece una regla de localización específica para las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, que se localizan en el TAI cuando la instalación se ultime en el mismo.

Esta regla de localización supone la tributación en destino de dichas entregas, lo que determina que queden excluidas del régimen de intercambios intracomunitarios las remisiones de bienes que van a ser objeto de instalación y montaje y que en el caso de las importaciones se declaren exentas en el IVA a la importación las importaciones de bienes que vayan a ser objeto de instalación y montaje, aplicando dicha regla especial de localización.

Cabe recordar que las condiciones que requiere el artículo 68.Dos.2.º de la LIVA para considerar que una entrega es objeto de instalación y montaje son tres: la existencia de instalación y montaje por el proveedor, la inmovilización del bien obtenido, y el coste de la instalación que debe ser superior al 15 % de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

EJEMPLO 13

Una empresa americana ha importado una máquina que instalará en la línea de montaje de un cliente suyo español. El coste de la instalación supone el 30% de su valor y se encarga de ello la empresa americana vendedora. ¿Cómo tributará esta operación en el IVA?

Solución:

La operación descrita constituye una entrega interior, como entrega de bienes objeto de instalación y montaje, ya que se produce la inmovilización, el coste de instalación es de más del 15% de la base imponible y de la instalación se encarga, directa o indirectamente, la transmitente.

En consecuencia, la entrada de las mercancías constituye una importación exenta de IVA (no así de derechos de aduana) por aplicación del artículo 66.1.º de la LIVA.

4.6.5. Importaciones temporales con exención parcial

El artículo 66.2 de la LIVA declara exentas las importaciones temporales de bienes con exención parcial de los derechos de importación, cuando sean cedidos por su propietario en arrendamientos de bienes que se encuentren sujetas y no exentas del impuesto.

Este supuesto completa el régimen de exención en la tributación de bienes recibidos en el TAI para la realización de prestaciones de servicios. El artículo 24 de la LIVA excluye de tributación las importaciones que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total de derechos de aduana, mientras que el artículo 9.Tres de la LIVA exceptúa

de gravamen como *transfert* en origen, lo que supone que no exista una operación asimilada a la AIB en destino, aquellos bienes que cumplen las condiciones para asimilarse a los bienes en importación temporal y que se utilicen en la realización de arrendamientos gravados.

4.6.6. Importaciones de gas, electricidad, de calor o de frío

A los efectos de la aplicación del IVA, el gas, el calor, el frío, la electricidad y demás modalidades de energía se consideran como bienes muebles corporales (art. 8.1 LIVA). Ello debiera suponer que los intercambios internacionales de estas mercancías si siguieran las reglas generales deberían tributar como adquisiciones intracomunitarias y como importaciones.

No obstante, se comprobó, como consecuencia de la liberalización y apertura de los mercados nacionales de energía a operadores de otros Estados, que no se podía controlar físicamente la entrada y salida de energía a través de las redes de distribución, por lo que resultaba imposible aplicar, con un mínimo de fiabilidad, el régimen general de los intercambios internacionales de mercancías.

En su lugar, se optó por aplicar unas reglas de localización a las entregas de electricidad y gas a través de la red de distribución, de cualquier red conectada a dicha red, o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, contemplada en nuestra normativa en el apartado siete del artículo 68 de la LIVA. Las reglas de localización son dos: en las entregas efectuadas a un empresario o profesional revendedor, el lugar de localización será la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente del revendedor; en las restantes entregas, se localizarán en el lugar en que su adquirente efectúe el uso o consumo efectivos.

Por ello, se excluyen las operaciones relativas al gas, electricidad, frío y calor del régimen de intercambios intracomunitarios (art. 9.3 LIVA) y se declaran exentas las importaciones (art. 66.3 LIVA) como norma técnica asociada a la aplicación de las reglas de localización descritas, ya que se encuentra garantizado que las mismas van a tributar en destino.

EJEMPLO 14

Una empresa distribuidora de electricidad establecida en el TAI adquiere energía de una generadora marroquí que se recibe por la red de distribución en el TAI. ¿Cómo tributa esta operación?

.../...

.../...

Solución:

La operación descrita será una entrega interior en el TAI, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.Siete de la LIVA. La importación se encuentra exenta por aplicación del artículo 66.3 de la LIVA.

5. SUJETO PASIVO DE LAS IMPORTACIONES

El artículo 86 de la LIVA establece, en su párrafo primero, que tendrán la condición de sujetos pasivos en las importaciones quienes las realicen; a los que se refiere en el apartado segundo con el nombre común de «importadores», desarrollando el citado apartado para cada tipo de importación, incluyendo las operaciones asimiladas, quién puede tener la condición de importador.

En principio, no llama la atención este hecho, pues parece indiscutible que el importador debe tener la condición de sujeto pasivo en las importaciones. Sin embargo, resulta extraña esta denominación de «importador» cuando lo analizamos desde el punto de vista de las operaciones asimiladas, en las que, como hemos visto, no existe propiamente una entrada de mercancías que dé lugar a una importación. Se puede concluir simplemente afirmando que, dado que el propio precepto acuña quién puede tener, en cada caso, la condición de importador, no hay laguna alguna; pero no deja de ser cierto que este concepto legal choca y modifica el concepto usual de importador, que se liga a una entrada de mercancías procedentes de territorio tercero, generando a nuestro juicio una innecesaria dificultad de comprensión, que se habría evitado con una mera enumeración de sujetos pasivos, sin acompañarla de la denominación común de «importador» para todos ellos.

5.1. IMPORTADOR EN LAS IMPORTACIONES PROPIAMENTE DICHAS

La primera de las figuras a las que se identifica como sujeto pasivo es el destinatario de los bienes importados, es decir, aquella persona a la que se remiten los bienes que van a ser objeto de la entrada en el territorio de la Comunidad Europea por el TAI.

Dentro de esta categoría se menciona a adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

Al referirse a los adquirentes se está haciendo alusión a que en la mayoría de los casos las importaciones se van a producir como consecuencia de una entrega previa fuera del territorio de la Unión Europea, siendo destinatario de los bienes aquel que los ha adquirido como consecuencia de la misma.

Pero como sabemos, las importaciones resultan exigibles tanto si los bienes que son introducidos derivan de una entrega anterior, como si la entrada se produce como consecuencia de la adquisición de un derecho limitado (por ejemplo, el arrendamiento), siendo el destinatario de los bienes no ya un adquirente sino un cesionario, o aun en los casos de bienes que han sido adquiridos y hasta usados previamente en territorio tercero y la introducción se realiza por su propietario.

El consignatario es la persona autorizada a recibir la mercancía después de un transporte, siendo el indicado como tal en los documentos de transporte (carta de porte, conocimiento de embarque o conocimiento de embarque aéreo). En materia aduanera es, generalmente, el obligado al pago de los derechos de importación, restringiéndose en el IVA a los casos en los que el consignatario actúe en nombre propio, es decir, en los que no conste específicamente que la recepción de las mercancías se realiza por cuenta del propietario.

En segundo lugar se identifica como importador a los viajeros, por los bienes que conduzcan al entrar en el TAI. La particularidad de los bienes introducidos por viajeros frente a los restantes supuestos de importación estriba en que los bienes en este caso vienen acompañando a una persona, el viajero, y no de forma autónoma como ocurre en la mayoría de importaciones, en las que los bienes llegan por sí mismos, lo que permite una simplificación al ligar la condición de sujeto pasivo al viajero, independientemente de la relación jurídica que guarde con los bienes que se están introduciendo.

Como regla de cierre para las importaciones propiamente dichas se establece que serán sujetos pasivos los propietarios de los bienes, para el caso que no resulta aplicable ninguna de las reglas anteriores.

5.2. IMPORTADOR EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES

El número 4.º del apartado dos del artículo 86 de la LIVA establece la condición de importador, es decir, de sujeto pasivo, en las operaciones asimiladas a la importación de «los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta ley».

Sin duda, los supuestos más sencillos son los de falta de afectación de buques y aeronaves a la navegación internacional, marítima o aérea, y de falta de afectación exclusiva de buques al salvamento, la asistencia marítima o la pesca, en los que será importador el propietario, arrendatario o fletador del buque.

Para los bienes que se hubieran beneficiado de la exención establecida en el marco de relaciones diplomáticas, consulares y de organismos internacionales, será sujeto pasivo el adquirente de dichos bienes. Evidentemente, para que estas operaciones pasen a estar sujetas se requiere que la exención en la entrega o prestación de servicios se aplicara regularmente, siguiendo el procedimiento reglamentariamente previsto, aunque después se compruebe el incumplimiento sobrevenido de los requisitos para la aplicación de la exención.

Cabe destacar en estos dos supuestos que las operaciones asimiladas a las exportaciones no pierden la exención que se aplicó por el incumplimiento de los requisitos a los que se condicionan por los adquirentes de los bienes o los destinatarios de los servicios. La regularización de estas operaciones por el mecanismo de las operaciones asimiladas a las importaciones supone que se liquide al adquirente de los bienes o al destinatario de los servicios inicialmente exentos, que se convierten en sujetos pasivos «importadores», sin que dicha regularización afecte al empresario o profesional que realizó la entrega o la prestación de servicios exenta, que no debe responder de las cuotas devengadas ni como sujeto pasivo ni como responsable.

En el caso de abandono de áreas exentas, regímenes aduaneros y fiscales suspensivos, siempre que durante su estancia en dichas áreas o regímenes los bienes hayan sido objeto de entregas o prestaciones de servicios, o el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero tendrá la condición de sujeto pasivo importador el adquirente o propietario de los bienes en el momento del abandono. No entendemos baladí la doble referencia a adquirente o propietario, pues debemos tener presente que se liquidan como operaciones asimiladas a importaciones la salida de bienes que hayan sido objeto de entregas durante tal permanencia, y la entrega conlleva la transmisión del poder de disposición, sin que sea necesario que se transmita también la propiedad, pudiendo existir adquirentes que no sean a la vez propietarios de los bienes; duda de esta afirmación Solana Villamor, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS (2006), pág. 73: «Realmente no hay oposición entre adquirentes y propietarios de los bienes que se designan en el artículo 86.4.º de la LIVA como sujetos pasivos, ya que dichas figuras coinciden si se refieren al momento del devengo del impuesto».

A nuestro juicio, esta previsión relativa a la condición del sujeto pasivo ayuda a completar la comprensión del hecho imponible de las operaciones asimiladas a las importa-

ciones. Veámos que la operación asimilada tiene por objeto devolver a condiciones de normal tributación bienes que se han beneficiado de exenciones y que en el momento de introducirse en el TAI tienen un valor distinto del que tenían a su llegada. Pues también puede existir un cambio en el sujeto pasivo, pues importador no es necesariamente aquel que fue destinatario de los bienes procedentes de un territorio tercero, sino el adquirente o propietario que lo haya recibido en una entrega realizada durante su permanencia en áreas exentas o regímenes suspensivos. Por ello, puede resultar que el sujeto pasivo del IVA no sea el mismo que lo es a efectos de los derechos de importación y de los IIEE que se exijan por el abandono de las citadas áreas exentas o regímenes suspensivos.

6. BASE IMPONIBLE EN LAS IMPORTACIONES

El artículo 83 de la LIVA fija las reglas para la cuantificación de la base imponible del IVA en las importaciones. El apartado uno establece la regla general, aplicable en las importaciones, mientras que el apartado dos determina una serie de reglas especiales, entre las que se incluyen las aplicables a las operaciones asimiladas a importaciones.

6.1. BASE IMPONIBLE EN LAS IMPORTACIONES PROPIAMENTE DICHAS

La base imponible del IVA en las importaciones viene constituida por la adición de los siguientes conceptos:

- Valor en aduana de las mercancías.
- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del TAI, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del propio IVA.
- Gastos accesorios hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

6.1.1. Valor en aduana

El valor en aduana es la base imponible aplicable a los derechos de importación. El valor en aduana de las mercancías en la Unión Europea está basado en el

marco internacional constituido por el Acuerdo de aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). Establece este acuerdo los principios generales para un sistema internacional de valoración, basado en los principios de justicia, uniformidad y neutralidad, proscribiendo las valoraciones arbitrarias o ficticias de las mercancías. El valor en aduana de las mercancías importadas debe basarse en el valor real de las mercancías a las que se exige el correspondiente derecho, o bien de mercancías similares, en lugar de en el valor de las mercancías de origen nacional o en valores ficticios o arbitrarios. Aunque en el artículo VII se recoge también una definición de «valor real», permite a los miembros utilizar hasta seis métodos diferentes para valorar las mercancías.

La aplicación de reglas uniformes para la valoración de las mercancías que sean objeto de importación es especialmente necesario en el marco comunitario, al haber sido constituida la Unión Europea como una unión aduanera, ya que los efectos de los aranceles comunitarios debe ser el mismo cualquiera que sea el lugar por el que se importen las mercancías.

6.1.1.1. *El valor de transacción*

Como hemos señalado, el valor de transacción es la base fundamental sobre la que se construye el acuerdo para la valoración aduanera de las mercancías.

El CAU recibe este criterio y dispone que la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, añadiendo el artículo 70.2 qué debemos entender por valor de transacción:

«El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero en favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.»

Cabe destacar de esta definición que se incluirán como parte del precio todos los pagos, presentes o futuros, que deban realizarse como consecuencia de la adquisición de las mercancías correspondientes. Es decir, que no resulta válido, para burlar la completa valoración de las mercancías, diferir el pago a realizar por la importación a un momento posterior (generalmente sería el de la venta), tratando de evitar que no se incluya este pago futuro en el valor en aduana. También destaca este concepto que es indiferente que el pago de las cantidades debidas se realice al propio vendedor de las mercancías importadas o a un tercero, pues en todo caso debe incluirse en el valor en aduana si tal

pago tiene su origen en la adquisición de la mercancía importada (atiende esta precisión al caso frecuente de pago de cánones o licencias sobre los productos importados a personas distintas del vendedor, generalmente al titular del intangible que se incorpora al producto y que puede exigir por ello el canon).

Los gastos que se deben adicionar al precio pagado para determinar el valor en aduana son los mencionados en el artículo 71 del CAU:

- Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
- El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con la mercancía.
- El coste de embalaje, tanto de la mano de obra como de los materiales.
- El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar: materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas; herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas; materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; y trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- Los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que tales no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar.
- El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- Los gastos de transportes y de seguro de las mercancías importadas, y los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el punto donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Cualquier elemento que se sume al precio realmente pagado o por pagar se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables.

Por el contrario, no formarán parte del valor en aduana los siguientes elementos, siempre que sean diferentes del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, según dispone el artículo 72 del CAU:

- Los gastos de transporte de las mercancías, tras su llegada al lugar de entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación contraído por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito.
- Los gastos relativos al derecho de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- Las comisiones de compra.
- Los derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.
- Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación a la Unión.

No obstante, se establecen en el apartado 3 del artículo 70 del CAU hasta cuatro condiciones para que resulte aceptable dicho valor, entre ellas, la vinculación cuando afecte al valor de transacción. Cuando, por estas causas, se rechace el valor de transacción acudirémos a la valoración con arreglo a los criterios sucesivos contemplados en el Código Aduanero.

6.1.1.2. Criterios alternativos de valoración de las mercancías en aduana

Si el valor de las mercancías no puede determinarse mediante la aplicación del valor de transacción, contempla el artículo 74 del CAU hasta cuatro medios para la fijación del valor en aduana. Los citados medios son objeto de aplicación sucesiva, de forma que solo puede acudir al siguiente cuando no resulte aplicable el anterior (por excepción, a solicitud del interesado, podrá alterarse el orden de los que mencionamos en las letras c y d).

a) El valor de transacción de mercancías idénticas

Este medio de valoración se aplica en las mismas condiciones que el valor de transacción, es decir, que se debe referir a mercancías que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima.

Se entenderá por mercancías idénticas «mercancías producidas en el mismo país y que sean iguales en todos los conceptos, incluidas sus características físicas, su calidad y su prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición».

La diferencia entre este medio de valoración y el valor de transacción se centra en que se sustituye el precio pagado en la transacción que origina la importación por el precio pagado en otra transacción de mercancías con el mismo origen y destino a la Unión, realizada próxima en el tiempo.

b) El valor de transacción de mercancías similares

Este criterio es idéntico, en cuanto a requisitos y condiciones, al anterior, diferenciándose por el objeto de comparación, que son mercancías, no ya idénticas, sino similares.

Se definen estas como «mercancías producidas en el mismo país y que, sin ser iguales en todos los aspectos, presenten unas características y una composición semejantes que les permitan cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si unas mercancías son similares habrá que tomar en consideración, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio».

c) El método deductivo

Puede definirse este método como el «valor basado en el precio unitario al que se venda en el territorio aduanero de la Unión a personas no vinculadas con los vendedores la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares también importadas», según el artículo 74.2 c) del CAU.

El procedimiento de aplicación de este método es el siguiente:

- Se partirá del precio unitario de reventa de mercancías idénticas o similares importadas a personas que no estén vinculadas con los vendedores, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento muy cercano.

- Sobre dicha magnitud se practicarán las siguientes deducciones:
 - Las comisiones pagadas o convenidas habitualmente o los márgenes cargados usualmente para beneficios y gastos generales, incluidos los costes directos e indirectos de la comercialización de las mercancías de que se trate, en las ventas en la Unión de mercancías importadas de la misma naturaleza o especie.
 - Los gastos habituales de transporte y de seguro, así como los gastos conexos en que se incurra en la Unión.
 - Los derechos de importación y otros impuestos que deben pagarse en la Unión por la importación o por la venta de las mercancías.

d) Método del valor calculado

Este método supone el cálculo del valor en aduana de las mercancías mediante la suma de los costes de los materiales y de las operaciones de fabricación y otros costes en los que se pueda incurrir, así como una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales igual a la que se suele cargar en la venta de mercancías de la misma especie y categoría de las mercancías a valorar, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones con destino a la Unión.

En defecto de los anteriores métodos, se prescribe que la determinación del valor en aduana se efectúe basándose en la información disponible en el territorio aduanero de la Unión y utilizando medios adecuados que se ajusten a los principios y disposiciones generales contenidos en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio; y las normas del propio Código Aduanero.

6.1.2. Adiciones al valor en aduana

6.1.2.1. Tributos

La primera de las adiciones que procede realizar al valor en aduana son los tributos. A pesar de parecer una mera mención adicional, aquellos que generalmente se van a adicionar son precisamente los propios impuestos a la importación, incluyendo derechos adicionales como derechos *antidumping* o similares, y, en su caso, los IIEE, devengados por la importación.

El problema más relevante que suele existir con esta adición es la posibilidad de incrementar la base imponible del IVA a la importación cuando se ha comprobado a posteriori de la importación la incorrecta liquidación de los derechos en aduana, pero ha caducado el plazo para efectuar la comprobación de estos (que, con carácter general, es de tres años y no se interrumpe) pero no ha prescrito el derecho de la Administración a comprobar el IVA (que es de cuatro años y se interrumpe). La solución adoptada tras varios criterios contradictorios por la jurisprudencia ha sido negar la posibilidad de adionar tales derechos que no han sido percibidos. Sirva, como una de las primeras muestras de este criterio definitivo, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 20 de septiembre de 2001 (rec. 2474/1998).

EJEMPLO 15

En una importación cuyo valor en aduana es de 10.000 euros, se ha devengado un derecho de importación de 600 euros. ¿Cuál será la base imponible del IVA a la importación?

Solución:

La base imponible se obtiene adicionando al valor en aduana, entre otros conceptos, los impuestos devengados por la importación. Luego la base será de 10.600 euros.

6.1.2.2. Gastos accesorios

Como sabemos, los gastos accesorios al precio de las mercancías se incluyen en el valor en aduana de las mercancías hasta el lugar de entrada en la Comunidad. La base imponible en IVA adiciona a los demás gastos accesorios que se produzcan desde el punto de entrada y hasta el lugar de primer destino, que será el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad, y de no existir esta indicación, aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad. En este mismo sentido se pronuncia la Consulta V0299/2014.

Resulta evidente que estos gastos son gastos internos a la Comunidad, y en ocasiones, hasta internos en el TAI, por los que se producen los correspondientes hechos

imponibles. Por ello resulta procedente recordar la exención técnica contenida en el artículo 64 de la LIVA:

«Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 de esta ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta ley.»

EJEMPLO 16

Se produce una importación de un bien cuyo precio satisfecho ha sido 25.000 euros. Los gastos satisfechos hasta la aduana de Valencia (lugar de entrada en la Comunidad) son de 1.200 euros. El transporte y demás gastos accesorios satisfechos a un transportista español por el transporte hasta la sede de la empresa, que es el lugar de destino, son de 800 euros: los derechos de aduana satisfechos son de 1.000 euros. ¿Cuál es la base imponible del IVA a la importación?

Solución:

El valor en aduana es de 26.200 euros, al adicionarse los gastos hasta el lugar de entrada en la Comunidad.

La base imponible del IVA a la importación es de 28.000, y resulta de adicionar al valor en aduana los gastos hasta el lugar de primer destino y los derechos en aduana satisfechos.

El transporte se encuentra exento al formar parte de la base IVA a la importación por aplicación del artículo 64 de la LIVA.

6.2. BASE IMPONIBLE EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES

6.2.1. Operaciones asimiladas a la importación resultantes de operaciones asimiladas a exportaciones previas

Se contiene esta regla en el número 2.º del apartado dos del artículo 83 de la LIVA. Devolver a condiciones de normal tributación estos bienes quiere decir que la base imponi-

ble debe incluir el importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones que se beneficiaron de la exención, es decir, tanto las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o parcial, y arrendamiento que afecte a los propios buques y aeronaves, como las entregas de los bienes incorporados o los bienes de avituallamiento consumidos, y las demás prestaciones exentas que hayan podido existir.

No establece este precepto regla específica para las operaciones asimiladas a las importaciones derivadas de bienes o servicios que se han beneficiado de la exención aplicable a los regímenes diplomático, consular y de organismos internacionales. Se ha propuesto la aplicación de las reglas generales para entregas de bienes y prestaciones de servicios, al tratarse de entregas realizadas en el interior (Solana Villamor, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006), pero a pesar de la razonabilidad del argumento, mantenemos nuestras dudas por no existir remisión que permita esta integración.

6.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones para el abandono de áreas exentas y regímenes suspensivos aduaneros y fiscales

El artículo 83.Dos de la LIVA establece dos reglas especiales distintas para estas operaciones asimiladas a importaciones: la salida del régimen de depósito distinto del aduanero y de las restantes operaciones.

6.2.2.1. Régimen de depósito distinto del aduanero

El legislador distingue las distintas procedencias de los bienes incorporados al depósito distinto del aduanero para determinar la base imponible por referencia a las normas aplicables en los distintos hechos imposables:

- Cuando se trate de bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero con ocasión de una AIB, y posteriormente no hayan sido objeto de una entrega exenta durante su permanencia en el depósito distinto del aduanero, la base imponible será la fijada con ocasión de tal AIB, que, como sabemos, se determina por el artículo 82 de la LIVA con una remisión a la base imponible en las entregas de bienes.
- Cuando se trate de bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero con ocasión de una importación, y posteriormente no hayan sido objeto de una entrega exenta durante su permanencia en el depósito distinto

del aduanero, la base imponible será la fijada con ocasión de tal importación, que, como sabemos, se determina por el artículo 83.Uno de la LIVA y será la que resulte de adicionar al valor en aduana, los impuestos que se devenguen con motivo de la importación, a excepción del propio IVA, así como los gastos accesorios que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

- Cuando se trate de bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero con ocasión de una entrega interior o cuando posteriormente a su vinculación hayan sido objeto de una entrega exenta en el depósito distinto del aduanero, la base imponible será la determinada para esa última entrega, que, como sabemos, se fija por el artículo 78 de la LIVA en el importe de la contraprestación, corregida en los gastos a adicionar señalados en el apartado dos de dicho precepto.

Como sabemos, las operaciones asimiladas a las importaciones tienen por objeto devolver a condiciones de normal tributación estas operaciones, tal y como expresa la Resolución 1/1994, de 10 de enero, de la DGT, correspondiente a la tributación por el IVA de las operaciones relativas al régimen de depósito distinto del aduanero, que aclarando este precepto señala: «Las reglas contenidas en este precepto tienen por objeto restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero, exigiéndose en el momento de dicho abandono la misma cuota del IVA que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención como consecuencia de la vinculación a los regímenes suspensivos a que se refieren los epígrafes anteriores de esta resolución».

En todo caso, a las magnitudes anteriores debemos adicionar los servicios exentos recibidos durante la permanencia de los bienes en el régimen de depósito distinto del aduanero, y que se hayan recibido con posterioridad a la AIB, la importación o la entrega que, de acuerdo con las reglas anteriores, sirva para determinar la base imponible.

Por aclarar un poco esta idea, proponemos el siguiente ejemplo:

EJEMPLO 17

Un bien procedente de un Estado miembro, adquirido por 1.000 euros, y vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero con ocasión de esta adquisición, y que

.../...

.../...

recibe un servicio exento, por importe de 100 euros durante su estancia en el depósito distinto del aduanero, será gravado al abandonar este régimen con una base imponible de 1.100 euros.

Un bien importado, adquirido por 1.000 euros, y vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero con ocasión de esta adquisición, y que recibe un servicio exento, por importe de 100 euros durante su estancia en el depósito distinto del aduanero, y que posteriormente se transmite a un segundo adquirente, satisfaciendo este un precio de 1.200 euros, será gravado al abandonar este régimen con una base imponible de 1.200 euros; es decir, fijaremos la base imponible en el importe de la contraprestación de la última entrega y no incluiremos el valor del servicio exento, por ser previo a esta entrega.

6.2.2.2. *Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que abandonan áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales suspensivos, distintos del régimen de depósito distinto del aduanero*

Como hemos expuesto, la condición que se exige para que la salida de estas áreas exentas y de los regímenes aduaneros y fiscales suspensivos sea una operación asimilada a la importación es que los bienes hayan sido objeto de entregas o prestaciones de servicios durante su permanencia en estos lugares o regímenes exentas por aplicación de los artículos 23 o 24 de la LIVA.

Sabemos que la razón de ser de la calificación de esta operación como asimilada a la importación, aun cuando los bienes introducidos en las áreas y regímenes procedan de territorio tercero, se encuentra en tales entregas y servicios exentos y en la obligación de devolver a condiciones de normal tributación estos bienes, esto es, a incluir en la base imponible las adiciones de valor correspondientes a tales entregas o servicios y que no se pueden incluir como valor de la importación, por ser entregas realizadas y servicios prestados después de la llegada al primer lugar de destino.

Queda perfectamente reflejada esta exigencia en la cuantificación de la base imponible para estas operaciones, constituida por el importe de la base imponible fijada para la última entrega exenta realizada, incrementada en los servicios exentos posteriores a dicha última entrega.

Para aclarar esta cuestión, proponemos el siguiente ejemplo:

EJEMPLO 18

Una mercancía adquirida en condiciones CIF (coste, seguro y flete hasta lugar de destino) hasta el depósito franco de Valencia por 1.000 euros, una vez introducida en el citado depósito es objeto de un servicio por valor de 100 euros, posteriormente es vendida a un comprador por 1.300 euros, tras la compra recibe un nuevo servicio por valor de 150 euros, tras estas operaciones la mercancía es despachada a consumo. La base imponible de la operación asimilada a la importación que se ha realizado será de 1.450 euros, correspondientes al importe de la última entrega exenta y los servicios exentos posteriores. Sin embargo, el valor en aduana que se tomará para el pago de los derechos de importación será de 1.000 euros, ya que es el importe del precio pagado en la venta con destino a la exportación al TAI, sin que influyan las entregas posteriores que son entregas localizadas en el TAI, aunque exentas por aplicación del artículo 23 de la LIVA.

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERIA LUNANUEVA S.C. - J11631702

CAPÍTULO

5

**ENTREGAS
INTRACOMUNITARIAS
DE BIENES**

1. La entrega intracomunitaria en el marco del impuesto sobre el valor añadido
2. Requisitos para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes
 - 2.1. Rasgos calificadores de la entrega intracomunitaria de bienes
 - 2.2. Existencia de una entrega de bienes
 - 2.3. Existencia de un transporte, con origen en el territorio de aplicación del impuesto y destino en el territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro
 - 2.4. Los bienes objeto de la entrega intracomunitaria deben remitirse a empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siempre que en este caso se supere el umbral fijado por el Estado miembro de destino o se opte por la tributación en destino
 - 2.5. El régimen particular de las existencias de reserva o acuerdo de venta de bienes en consigna
3. Entregas de medios de transporte nuevos
4. Operaciones excluidas del concepto de entregas intracomunitarias
 - 4.1. Entregas de bienes que hayan tributado con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
 - 4.2. Entregas efectuadas para PERES que no se encuentren sujetas en el Estado miembro de destino por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 14 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido

5. Operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes (*transfert*)
 - 5.1. Exención en la operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes (*transfert*)
 - 5.2. Operaciones excluidas de las asimiladas a la entrega intracomunitaria de bienes (*transfert*)
 - 5.2.1. Entregas de bienes a las que se aplica el régimen de ventas a distancia
 - 5.2.2. Entregas de bienes objeto de impuestos especiales
 - 5.2.3. Bienes expedidos para ser objeto de entregas intracomunitarias o de exportación desde el territorio de llegada
 - 5.2.4. Remisión de bienes para que sean objeto de trabajos sobre bienes muebles corporales, que posteriormente se reexpiden al territorio de aplicación del impuesto
 - 5.2.5. Bienes remitidos para la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España
 - 5.2.6. Bienes remitidos para su utilización temporal, por un periodo que no exceda de 24 meses, que podrían acogerse a importación temporal, con exención total de los derechos de importación
 - 5.2.7. Bienes empleados en entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración
6. Devengo
7. El fraude en las entregas intracomunitarias
 - 7.1. El fraude en las operaciones intracomunitarias: una cuestión fundamental para los ingresos fiscales
 - 7.2. La operativa del fraude
 - 7.2.1. El fraude en las adquisiciones
 - 7.2.2. El fraude carrusel
 - 7.2.3. Otras modalidades del fraude carrusel
 - 7.2.3.1. Fraude carrusel documental
 - 7.2.3.2. Fraude carrusel extracomunitario
 - 7.2.3.3. Fraude en las entregas
 - 7.2.3.4. Fraude del facturador cruzado o cruz belga
 - 7.2.3.5. La trucha remota
 - 7.2.3.6. La suplantación del número de operador
 - 7.3. Los sujetos participantes en el fraude
 - 7.3.1. La trucha

- 7.3.2. Las sociedades pantalla
- 7.3.3. La sociedad agente
- 7.3.4. La sociedad instrumental
- 7.4. Principales sectores de fraude ligado a operaciones internacionales
- 7.5. Actuaciones de prevención y represión del fraude en las operaciones internacionales: opciones adoptadas en la Unión Europea
- 7.6. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con las distintas medidas adoptadas contra el fraude carrusel
 - 7.6.1. Pérdida del derecho a la deducción
 - 7.6.2. El establecimiento de responsabilidad
- 7.7. Medidas arbitradas en España
 - 7.7.1. Actuaciones y procedimientos en materia censal: la baja en el registro de operadores intracomunitarios
 - 7.7.2. Responsabilidad por participación en tramas de fraude
 - 7.7.2.1. Responsabilidad subsidiaria
 - 7.7.2.2. La condición de empresario o profesional del adquirente
 - 7.7.2.3. Ausencia de declaración e ingreso de las cuotas repercutidas
 - 7.7.2.4. Existencia de un precio notoriamente anómalo
 - 7.7.3. La exigencia de garantías en la devolución
 - 7.7.4. Exclusión de la posibilidad de rectificar las repercusiones por la participación en tramas de fraude

1. LA ENTREGA INTRACOMUNITARIA EN EL MARCO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Como ya hemos analizado, la creación del mercado interior, que entró en funcionamiento el día 1 de enero de 1993, supuso, entre otras consecuencias, la desaparición de las fronteras fiscales, mediante la supresión de los aranceles y de las medidas de efecto equivalente, y la supresión de los controles en frontera, en los intercambios entre los Estados miembros.

En el marco del IVA, esta supresión de fronteras conlleva, durante el denominado periodo transitorio, en el que se mantiene la tributación en destino, la aparición de un nuevo hecho imponible, las AIB. La desaparición de las fronteras fiscales entre los Estados miembros supone que la introducción de mercancías procedentes de uno en otro Estado miembro deje de ser considerada como una importación. No obstante, el régimen transitorio rechaza la existencia de una tributación en origen, como ocurre en las operaciones interiores, por lo que debe arbitrarse una fórmula técnica que permita la tributación de los intercambios de bienes entre los Estados miembros en destino. La fórmula elegida es la creación del hecho imponible AIB en destino, a la que nos hemos referido ampliamente en el capítulo 3.

La creación del hecho imponible AIB supone descomponer una operación de entrega de bienes, cuyo origen se encuentra en un Estado miembro y su punto de llegada en otro Estado miembro diferente, en dos operaciones diferenciadas: la entrega, realizada por el empresario o profesional y localizada en origen, que se va a considerar exenta —a la que denominamos EIB, y que es el objeto de estudio en este capítulo— y la AIB propiamente dicha y que se realiza por el adquirente de los bienes en destino.

La condición necesaria para que una operación se califique como EIB en origen es, por tanto, que dé lugar a una AIB en destino (como ha determinado el TJUE, la entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria no son dos operaciones diferenciadas, sino que se trata de la misma operación, ligándose una a otra; Sentencia de 18 de noviembre de 2010, Asunto C-84/09, Skatteverket). Así pues, le van a ser exigibles a esta operación, desde el punto del origen, los mismos requisitos que requería la existencia de una AIB.

Con carácter general, tributan como AIB las operaciones realizadas entre empresarios: tanto el transmitente como el adquirente deben tener esta condición. Así pues,

únicamente cuando el empresario establecido que realiza la entrega pueda comprobar la condición de empresario del adquirente, mediante la comunicación del número de identificación a efectos del IVA expedido por una Administración de otro Estado miembro, podrá aplicarse la exención prevista para las EIB.

No obstante, también se consideran AIB las efectuadas por personas jurídicas que no tengan la condición de empresarios, de forma obligatoria, cuando se superen los umbrales mínimos fijados por los Estados miembros, o cuando las personas jurídicas hayan optado por ello. En todo caso, deberán igualmente acreditar su condición de sujetos identificados a efectos del IVA, mediante la comunicación del número de identificación atribuido por la Administración del Estado donde estén establecidos.

Por excepción, los medios de transporte nuevos expedidos entre Estados miembros darán lugar a AIB, cualquiera que sea la condición previa de su transmitente y cualquiera que sea la del adquirente.

El segundo de los requisitos fundamentales para la existencia de una entrega intracomunitaria es la existencia de un transporte. Solo constituyen AIB aquellas transmisiones del poder de disposición de bienes que, estando situados en un Estado miembro, son objeto de transporte con destino a un Estado miembro distinto de aquel en el que se encontraban inicialmente. Sin ese transporte, aunque se den las demás condiciones necesarias para la existencia de una AIB, no existirá EIB, exenta, sino una mera entrega interior.

La característica fundamental de las EIB es que gozan de una exención plena, es decir, la realización de estas operaciones exentas genera el derecho a la deducción del impuesto soportado para el empresario o profesional que realiza la entrega. Como sabemos, las entregas de bienes que son objeto de transporte para su puesta a disposición se localizan en el lugar donde se inicia el transporte. En el caso de entregas que vayan a dar lugar a AIB, que, según se ha expuesto, tributan en el lugar de llegada de los bienes, esa entrega localizada en el origen debe quedar exenta, para evitar la doble imposición que, en otro caso, se ocasionaría. Pero esta exención debe ser objeto de una cuidadosa delimitación al objeto de que no se produzcan tampoco situaciones de no imposición.

Las EIB estarán exentas del impuesto cuando se remitan desde un Estado miembro a otro, con destino al adquirente, que habrá de ser sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como tal. Es decir, la entrega en origen se beneficiará de la exención cuando dé lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, de acuerdo con la condición del adquirente.

El elemento clave para la configuración de las operaciones intracomunitarias es el transporte: la exención de la entrega en origen y el gravamen de la adquisición en destino se condicionan a que el bien objeto de dichas operaciones se transporte de un Estado miembro a otro.

Finalmente, debemos recordar que para la verificación de la correcta aplicación del régimen transitorio se establecen determinadas obligaciones formales. La supresión de los controles en frontera supone una pérdida de información para las Administraciones sobre las mercancías adquiridas en otros Estados miembros; por ello, resulta precisa una más intensa cooperación administrativa, así como el establecimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el seguimiento de las mercancías objeto de tráfico intracomunitario.

Las obligaciones formales sobre las que se apoya esta cooperación administrativa son el establecimiento de una obligación de identificación para todos los operadores comunitarios que realicen operaciones sujetas al impuesto relacionadas con otros Estados miembros, que permitirán controlar la correcta aplicación de la exención; la obligación de presentación de declaraciones informativas periódicas, en las que consignarán separadamente los distintos tipos de operaciones intracomunitarias efectuadas, que permitan a las Administraciones la confección de listados recapitulativos de los envíos que, durante cada periodo, se hayan realizado desde cada Estado miembro con destino a los demás; y, finalmente, la obligación de una contabilización en un registro específico de determinadas operaciones intracomunitarias (ejecuciones de obra, transferencias de bienes) para facilitar su seguimiento.

El TJUE se pronunció sobre la relevancia de las obligaciones formales conexas al régimen de intercambios intracomunitarios en Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-146/05, Collée, llegando a la conclusión de que:

«La Administración tributaria de un Estado miembro no puede denegar la exención del IVA a una entrega intracomunitaria, que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno. A la hora de examinar el derecho a la exención del IVA correspondiente a tal entrega, el órgano jurisdiccional remitente solo debe tomar en consideración el hecho de que el sujeto pasivo haya ocultado conscientemente en un primer momento la existencia de una entrega intracomunitaria si existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales y si este no ha sido completamente eliminado por el sujeto pasivo.»

Sin embargo, la Directiva (UE) 2018/1910 ha modificado el artículo 138 de la Directiva Refundida, que regula la exención en EIB, elevando el rango de estas obligaciones formales, que han pasado a ser condiciones inexcusables para la aplicación de la exención, de tal forma que, sin su cumplimiento, no puede existir exención.

2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

2.1. RASGOS CALIFICADORES DE LA ENTREGA INTRACOMUNITARIA DE BIENES

El concepto de las EIB se contiene en el artículo 25 de la LIVA, en el que, tras la reforma operada mediante Real Decreto-Ley 3/2020, se determina que estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

«Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164, apartado uno, número 5.º, de esta ley, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.»

Dicho precepto es transposición del artículo 138 de la Directiva Refundida, modificado por la Directiva (UE) 2018/1910, que define las entregas intracomunitarias en los siguientes términos:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio, pero dentro de la Comunidad, por el vendedor o en su nombre, o por el adquirente de los bienes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) los bienes se entregan a otro sujeto pasivo, o a una persona jurídica no sujeta al impuesto, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes;

b) el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes está identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación del IVA al proveedor.

La exención prevista en el apartado 1 no se aplicará cuando el proveedor no haya cumplido la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de presentar un estado recapitulativo, o si el estado recapitulativo que haya presentado no ofrece la información correcta en relación con dicha entrega como se exige en el artículo 264, a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes.»

Son características definitorias de las entregas intracomunitarias que podemos extraer de estos preceptos:

- El objeto de las EIB debe ser, necesariamente, un bien corporal.
- La operación que se realiza sobre los bienes debe ser calificada como una entrega de bienes.
- Los bienes objeto de la operación deben ser objeto de un transporte, cuyo origen debe encontrarse en el TAI del Reino de España, y cuyo destino debe ser el TAI de un Estado miembro distinto del Reino de España (nótese que la definición de la EIB que realiza la LIVA es de una entrega de bienes, localizada en el TAI, y declarada exenta; mientras que la de la Directiva Refundida atiende a la misma operación realizada entre dos Estados miembros cualesquiera).
- Las entregas intracomunitarias deben realizarse para empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, en este último caso, siempre que hayan superado los umbrales de adquisiciones que fijan los Estados de destino o que hayan optado por la tributación en destino como AIB y que además estén identificados en un Estado miembro distinto de España. Cuando se trate de medios de transporte nuevos, la adquisición podrá realizarse por cualquier persona o entidad (es decir, sea empresario o profesional o no lo sea).
- El vendedor debe haber incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

A continuación, analizaremos con mayor detalle cada uno de los mencionados requisitos.

2.2. EXISTENCIA DE UNA ENTREGA DE BIENES

Como hemos examinado al analizar las reglas de localización del hecho imponible, las entregas de bienes se caracterizan por la existencia de una transmisión del poder de disposición de bienes corporales.

Dos notas tiene esta definición: por un lado, la referida a la operación que se realiza, la transmisión del poder de disposición, concepto comunitario, independiente de las condiciones a que sometan los ordenamientos nacionales la transmisión de la propiedad o de otros derechos, y que debemos identificar con la transmisión de facultades que permite disponer del bien (en el sentido de obtener una utilidad del mismo, que no de enajenar) en condiciones análogas a las que se dispondría si se fuera propietario del bien, tal y como dispone la Sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV («Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario»); y por otra parte, la relativa a los bienes que son objeto de la entrega, bienes corporales, excluyendo, por tanto, derechos desgajados de la plena propiedad sobre el bien o la transmisión de la propiedad sobre bienes incorporeales.

En cambio, operaciones en las que no se transfieran facultades análogas a las que dispone un titular dominical, sino derechos desgajados, no son entregas de bienes (ejemplo de ello es la consideración como prestación de servicios de los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra; y las cesiones del uso o disfrute de bienes, contempladas en los apartados 2 y 3 del art. 11.Dos LIVA), y consecuentemente no dan lugar a EIB. Operaciones realizadas con bienes que no sean corporales, tales como derechos, aunque se transfiera la propiedad, tampoco son entregas de bienes (ejemplo de ello es la consideración como prestación de servicios de las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial, contempladas en el apartado 4 del art. 11.Dos LIVA), por lo que tampoco pueden dar lugar a entregas intracomunitarias.

EJEMPLO 1

Una empresa establecida en el TAI ha endosado un resguardo de depósito representativo de unas mercancías que están almacenadas en Francia a una empresa francesa. Todas las gestiones se han realizado por la única sede con la que cuenta la empresa española, habiéndose remitido los títulos representativos de la propiedad desde la misma. ¿Cabe calificar esta operación como EIB?

Solución:

La operación de endoso de los títulos equivale a la entrega de las mercancías, pues como señala el artículo 8 de la LIVA, la entrega de bienes podrá realizarse mediante la entrega de los títulos representativos de las mismas. Aunque las mercancías entregadas son bienes corporales y la operación se realiza entre empresarios, falta en este supuesto el requisito del transporte desde el TAI con destino a otro Estado miembro para calificar la operación como EIB. Se tratará, por tanto, de una entrega interior en Francia, que tributará con inversión del sujeto pasivo.

2.3. EXISTENCIA DE UN TRANSPORTE, CON ORIGEN EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO Y DESTINO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE OTRO ESTADO MIEMBRO

Para que una operación se califique como EIB los bienes deben ser objeto de transporte desde el TAI al TAI de un Estado miembro distinto de España.

El punto de partida que debemos tomar en consideración para calificar estas operaciones es que las entregas de bienes que sean objeto de transporte se localizan en el TAI, cuando este sea el lugar de inicio o partida del transporte. Así, una entrega con transporte a otro Estado miembro se localiza en el TAI, y, siempre que se cumplan con las condiciones previstas en el artículo 25 de la LIVA, dicha entrega se encontrará exenta.

Geográficamente debemos realizar dos matizaciones. Cuando las mercancías se remiten desde el TAI a una parte del territorio de un Estado miembro que está excluida del TAI, la operación realizada no se trata como entrega intracomunitaria (por ejemplo, Livigno o Campione d'Italia en Italia), aunque puede encontrarse exenta como exportación, cumpliendo las condiciones previstas en el artículo 21 de la LIVA. Por el con-

trario, los bienes remitidos a otros territorios que a pesar de no ser parte del territorio de un Estado miembro se encuentran incluidos en el TAI de estos (por ejemplo, la Isla de Man, en relación con el Reino Unido) darán lugar a entregas intracomunitarias, siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 25 de la LIVA y que ahora analizamos.

El transporte puede ser realizado por el transmitente, por el adquirente o por un tercero, por cuenta de uno u otro. Lo que resulta esencial, como evidentemente se deduce de esta absoluta libertad, es el resultado del transporte, ya que sin traslado físico de las mercancías no existe operación intracomunitaria, tal y como ha señalado el TJUE, en Sentencias de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-409/04, Teleos y otros, y de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-184/05, Twoh International: «De este modo, la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello dicho bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega».

EJEMPLO 2

Una empresa establecida en el TAI ha vendido unas mercancías que están almacenadas en su sede en Alicante a una empresa francesa. La empresa española se encarga del transporte de las mercancías por sus propios medios. ¿Cabe calificar esta operación como EIB?

Solución:

Las mercancías entregadas son bienes corporales, la operación se realiza entre empresarios, estando identificado el adquirente en un Estado distinto de España, y el transporte se realiza desde el TAI con destino a otro Estado miembro, por lo que cabe calificar la operación como EIB. Tal y como indica el artículo 25 de la LIVA, no es obstáculo a esta calificación que el transporte se realice por el vendedor por sus propios medios, aunque llegado el caso, esta forma de transporte dificultará la acreditación del mismo, tal y como veremos al analizar el artículo 13 del RIVA.

Procede en este punto destacar, siguiendo al profesor Broseta Pont (*Manual de Derecho mercantil*, 1994) que el transporte es el contrato por el cual un empresario (por-

teador) se obliga, mediante precio, a trasladar de un lugar a otro, a una persona o cosa determinada, o a ambos, por el medio o medios de locomoción pactados. El transporte terrestre se encuentra definido en el artículo 2 de la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías de la siguiente manera: «El contrato de transporte de mercancías es aquel por el que el porteador se obliga frente al cargador, a cambio de un precio, a trasladar mercancías de un lugar a otro y ponerlas a disposición de la persona designada en el contrato». Según se deduce tanto de este concepto doctrinal como de la definición legal, el contrato de transporte es un contrato de resultado: se trata de un arrendamiento de obra ya que el transportista no solo se obliga a poner los medios, sino también a lograr un determinado resultado que consiste en trasladar las mercancías o las personas de un lugar a otro. Ello resulta especialmente relevante en la materia que estamos estudiando, pues no es la existencia del contrato de transporte lo que permite calificar a una operación como adquisición intracomunitaria, sino la efectividad del transporte desarrollado que traslade las mercancías del TAI de un Estado miembro distinto de España al TAI.

El artículo 13 del RIVA contemplaba una libertad de medios de prueba para acreditar el transporte, prescribiendo como medios prioritarios, cuando el transporte se realizaba por el vendedor o por su cuenta, los contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista, mientras que cuando se realizaba por el comprador o por su cuenta, los medios preferentes eran el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

La modificación del Reglamento de Ejecución operada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 ha desarrollado, de forma común para todos los Estados miembros, los medios de prueba para acreditar el transporte.

Así, se establecen unos medios preferentes, que se denominan «elementos principales» y que son documentos relacionados directamente con el transporte, tales como: CMR firmados, conocimiento de embarque y factura de flete aéreo o del transportista. Se complementan estos con unos documentos «complementarios»: la póliza de seguros, documentos bancarios de pago del transporte, documentos expedidos por una autoridad pública que acrediten llegada o el recibo de un depositario en el Estado de llegada.

Cuando el transporte se realice por cuenta del vendedor, se presumirá realizado cuando cuente con dos elementos principales y no contradictorios, extendidos por dos partes distintas e independientes de comprador y vendedor, o un elemento principal y uno complementario, extendidos por dos partes distintas e independientes de comprador y vendedor, de los enumerados anteriormente.

Cuando el transporte se realice por cuenta del comprador, se presumirá realizado cuando cuente, o bien con una declaración escrita del adquirente, en la que conste la fecha de emisión, el nombre y la dirección del adquirente, la cantidad y naturaleza de los bienes, la fecha y lugar de entrega de los bienes, el número de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte) y la identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquirente; expedida a más tardar antes del día 10 del mes siguiente a la entrega; o bien con los mismos medios de prueba previsto para el transporte por el comprador.

En todo caso, se prevé que las Administraciones fiscales puedan refutar estas presunciones.

El artículo 13 del RIVA, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2020, remite simplemente al Reglamento de Ejecución para la prueba del transporte.

EJEMPLO 3

Una empresa establecida en el TAI transmitió determinadas mercancías que tenía en el TAI a una empresa italiana que las ha recibido en su sede de Caserta, habiéndose encargado la empresa italiana del transporte. La empresa española declaró tales operaciones como EIB. Algún tiempo después la Administración ha requerido justificación de la exención aplicada, por lo que la empresa italiana le ha remitido, por fax, documentos de recepción expedidos en el momento de la recepción de las mercancías. ¿Resulta válido este documento como justificante de la EIB?

Solución:

Antes de la reforma operada en el Reglamento de Ejecución por Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, entendíamos que este documento era justificativo de la recepción de las mercancías en destino y que la normativa no exigía que el documento hubiera sido remitido, menos aún expedido, en el momento de la recepción, por lo que resultaría aplicable la exención.

Tras la reforma operada en el Reglamento de Ejecución por Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, la primera limitación que deberíamos tener presente es que el documento expedido por la entidad italiana debería contener las menciones previstas en el Reglamento de Ejecución, a saber, la fecha de emisión, el nombre y la dirección del adquirente, la cantidad y naturaleza de los bienes, la fecha y lugar de entrega de los bienes, el número de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte) y la identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquirente.

.../...

.../...

Pero además se recoge como obligación específica que el citado acuse debería haberse remitido al vendedor a más tardar el décimo día del mes siguiente a la entrega, lo que en este caso no se ha cumplido.

Aunque el TJUE se ha pronunciado en ocasiones anteriores en favor de la aplicación de las exenciones en operaciones intracomunitarias aun cuando se hubieran incumplido requisitos formales, si se cumplía con el requisito material para su aplicación, en este caso, en el que el requisito formal se ha consagrado en la propia norma comunitaria, parece muy dudoso que el TJUE pueda arbitrar una razón basada en la interpretación uniforme del derecho comunitario por la que este requisito no debiera aplicarse.

Por todo ello, a nuestro juicio, en este caso no cabría entender acreditado el transporte.

Por otra parte, aunque el contrato de transporte sea consensual, suele tener su reflejo en unos documentos formalizados y regulados por diversos convenios internacionales. Así, si el transporte es marítimo, el documento es el conocimiento de embarque (*bill of landing*); si es terrestre tenemos la carta de porte (CMR); si es por ferrocarril, la carta de porte (CIM); para el transporte aéreo se utiliza el conocimiento aéreo (*airway bill*) y para el transporte multimodal, el conocimiento de embarque multimodal (FIATA *bill of landing*). Las normas que regulan cada tipo de transporte entienden que la entrega de la mercancía o la llegada se ha producido si así figura en determinados documentos o apartados. En este punto, las Administraciones se muestran bastante estrictas, y a pesar de la existencia de una libertad de medios de prueba para acreditar el transporte, se niega la virtualidad como elemento probatorio de estos documentos si no se encuentran completamente formalizados y no han sido diligenciados con la recepción.

Especial relevancia tiene en esta materia el CMR. Como ya se ha señalado, se trata de una carta de porte derivada de un contrato de transporte internacional de mercancías por carretera y está regulado en el Convenio CMR, suscrito en Ginebra el 19 de mayo de 1956 y ratificado en nuestro país en 1974. Dicho documento es prueba suficiente de la existencia del transporte intracomunitario ya que el artículo 9 del convenio afirma que «la carta de porte da fe, salvo prueba en contrario, de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista». En el mismo sentido, el artículo 4 añade que dicha carta es documento fehaciente de la existencia de un contrato de transporte internacional. El convenio establece la obligación de que la carta de porte deba estar firmada por el remitente y el transportista –art. 5– y de que contenga una serie de menciones –art. 6– que consisten en el lugar y fecha de su redacción; el nombre y domicilio del remitente; el nombre y domicilio del transportista; el lugar y fecha en que se hace cargo

de la mercancía y el lugar previsto para la entrega; nombre y domicilio del destinatario; denominación de la naturaleza de la mercancía y del modo de embalaje, así como denominación normal de la mercancía si esta es peligrosa; número de paquetes, sus marcas particulares y sus números; cantidad de mercancía expresada en peso bruto o de otra manera; gastos de transporte (precio del mismo, gastos accesorios, derechos de aduana y otros gastos que sobrevengan desde la conclusión del contrato hasta el momento de entrega); instrucciones exigidas por las formalidades de aduana y otras; indicación de que el transporte está sometido, aunque se haya estipulado lo contrario, al régimen establecido en el convenio. Los problemas que se plantean en la práctica surgen de que, en ocasiones, la carta de porte presenta irregularidades y falta alguno de los datos señalados. El documento correctamente formulado hace prueba del transporte. Ahora bien, su ausencia o irregularidad no permite concluir, sin más, la inexistencia del contrato ya que la carta de porte carece de carácter constitutivo. En este sentido, el artículo 4 del convenio antes mencionado, después de atribuir al CMR el valor de prueba fehaciente de la existencia del contrato, afirma que «la ausencia, irregularidad o pérdida de dicho documento no afectará ni a la existencia ni a la validez del contrato de transporte, que seguirá estando sometido a las disposiciones de este convenio».

El TJUE también ha examinado esta cuestión en sendas Sentencias de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-409/04, Teleos y otros; y Asunto C-184/05, Twoh International. En la primera de las citadas (Teleos), el TJUE considera, en el mismo sentido de la doctrina administrativa que hemos reflejado, la necesidad del transporte para que se considere que se ha producido una EIB, sin que baste la mera puesta a disposición, obteniendo unos documentos incompletos de transporte. No obstante, ante las circunstancias concurrentes en el caso (se habían entregado unos CMR falseados, que en un primer momento se juzgaron como prueba suficiente por la Administración tributaria y que solo, con otras pruebas, pudieron probarse como falsos) el TJUE atempera la conclusión habitual de la Administración tributaria: el proveedor de buena fe, que confió en un CMR completo pero falseado, puede mantener el derecho a la exención como EIB, aunque el transporte no se haya producido. Así lo recoge el TJUE:

«Por cada operación, Teleos y otros recibían de TT, algunos días después de la venta, una carta de porte CMR sellada y firmada en original (carta de porte expedida sobre la base del Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, firmado en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el protocolo de 5 de julio de 1978), en la que se describían los bienes y se indicaba la dirección de entrega, el nombre del conductor y la matrícula del vehículo. Tal carta, que contenía la firma de TT, debía certificar que los teléfonos móviles habían llegado al destino previsto.

En un primer momento, los Commissioners aceptaron dichos documentos como prueba de exportación de los bienes fuera del Reino Unido, de manera que las referidas entregas estaban exentas de IVA al beneficiarse de la aplicación del tipo cero, y Teleos y otros tenían derecho al reembolso del impuesto soportado. Sin embargo, con ocasión de controles posteriores, los Commissioners descubrieron que, en determinados casos, el destino indicado en las cartas de porte CMR era falso, que los transportistas indicados en ellas no existían o no efectuaban transportes de teléfonos móviles y que las matrículas de los vehículos indicados correspondían a vehículos inexistentes o que no se utilizaban para el transporte de tales mercancías. Los Comissioners concluyeron que los teléfonos móviles jamás habían salido del Reino Unido y, por consiguiente, exigieron el pago del IVA correspondiente a las referidas entregas, por importe de varios millones de GBP, si bien reconocieron que Teleos y otros no estaban implicados de ningún modo en el fraude.

[...]

Contrariamente a la argumentación de Teleos y otros, según la cual la intención del proveedor y del adquirente de efectuar una operación intracomunitaria es suficiente para calificarla de tal, procede observar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de la Administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase la Sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24, y las Sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartado 45, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 42).

En consecuencia, es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias sea efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

[...]

Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor

a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el adquirente, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega.

Ahora bien, obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente de que los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta.

En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 46 de su Sentencia Molenheide y otros, antes citada, que, de conformidad con dicho principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata.»

Este criterio se matiza en la segunda de las Sentencias citadas (Twoh Internacional), en la que el TJUE concluye que si el recurrente que invoca la exención no ha presentado la documentación que acredita la existencia del transporte, no incumbe dicha prueba al Estado que está comprobando la aplicación de la exención, y que no se le impone la obligación de solicitar la colaboración del Estado donde se supone que han expedido las mercancías para comprobar si estas han dado lugar a una AIB en destino.

Es cuestión relevante también el plazo en el que se debe proceder al transporte desde el momento de la puesta a disposición del adquirente de los bienes para que una operación se considere como una efectiva entrega intracomunitaria. La doctrina administrativa ha ligado el transporte al momento de la venta de las mercancías, de forma que si no existía transporte inmediato o próximo al momento de la entrega, se rompía el vínculo de las operaciones y no se consideraba exenta la entrega. Así se recoge en Consulta V0115/1999, de 29 de diciembre de 1999.

El TJUE ha mantenido el criterio contrario en Sentencia de 18 de noviembre de 2010, Asunto C-84/09, Skatteverket, apoyándose en el siguiente razonamiento:

«El procedimiento principal sirve como ejemplo del incumplimiento del principio de tributación en el Estado miembro de destino que se produciría si

se aplicara un plazo determinado, dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. En efecto, si se aceptara la interpretación de X, en el sentido de que existe un plazo estricto para iniciar el transporte del bien de que se trate, bastaría que X demorase el transporte de dicho bien al Estado miembro de destino para encubrir el carácter intracomunitario de la operación o para modificar el reparto de la potestad tributaria en beneficio de un Estado miembro distinto del Estado de destino de la operación intracomunitaria. En ambos casos, el Reino de Suecia quedaría privado de sus ingresos fiscales.

Por consiguiente, la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no puede depender del cumplimiento de un plazo concreto dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. No obstante, para poder atribuir esta calificación y determinar el lugar de adquisición, es necesario establecer un vínculo temporal y material entre la entrega del bien en cuestión y el transporte del mismo, así como una continuidad en el desarrollo de la operación.»

La consecuencia que extrae el tribunal de esta consideración es rotunda, no existe un plazo máximo para el transporte, siempre que existan elementos objetivos que permitan demostrar la voluntad de transportar las mercancías al TAI de otro Estado miembro. Así lo sentencia el apartado 1 del fallo:

«Los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. En el caso concreto de la adquisición de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 2.º, apartado 1, letra b), inciso ii), de esta directiva, la determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que esta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien.»

Resulta evidente que, después de esta sentencia, el criterio administrativo que sostenía la DGT debe dejarse inaplicado por los órganos administrativos, so pena de incurrir en un flagrante incumplimiento del derecho comunitario.

EJEMPLO 4

Una empresa establecida en el TAI ha contratado con una empresa británica la elaboración de unos determinados arreglos florales según las instrucciones impartidas por la empresa británica, que debe conservar hasta el momento en el que le sean requeridos por la empresa británica para su remisión a su sede en Bath, lo que se deberá realizar en el plazo máximo de seis meses. No obstante, desde la ejecución del trabajo la mercancía se considera adquirida por la británica. ¿Cabe calificar esta operación como EIB?

Solución:

El encargo efectuado es una ejecución de obra mobiliaria. Esta ejecución de obra da lugar a una entrega, ya que todos los materiales son aportados por el que la ejecuta, transmitiendo el poder de disposición de la obra ejecutada. La operación se realiza, evidentemente, entre empresarios. La remisión de las mercancías no se realiza de forma inmediata a su transmisión, aunque no cabe ninguna duda, por los términos contractuales, que el destino único de la mercancía es su remisión al TAI de Gran Bretaña. Por ello, de acuerdo con la doctrina del TJUE antes citada, esta operación se considerará como una EIB.

La exención puede aplicarse, exclusivamente, en las entregas de bienes que sean objeto de transporte. Así, cuando existan dos entregas ligadas a un solo transporte, solo podrá aplicarse la exención en una de ellas, que será aquella con ocasión de la cual se haya producido el transporte. Así lo ha establecido el TJUE en Sentencia de 6 de abril de 2006, Asunto C-245/04, EMAG.

No obstante, cuando se ha solicitado al TJUE que concrete a cuál de las entregas se le puede aplicar la exención, no da una respuesta única, señalando que ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria (Sentencia de 16 de diciembre de 2010, Asunto C-430/09, Euro Tyre Holding BV). Este criterio se ha reafirmado en Sentencia de 26 de julio de 2017, Asunto C-386/16, Toridas. Posteriormente concretó que para determinar a cuál de las dos entregas debe imputarse el transporte intracomunitario, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto, para lo que es preciso determinar, en particular, en qué momento se produjo la segunda transmisión del poder de disponer del bien como propietario al adquirente final, de tal modo que en el supuesto en que la segunda transmisión del poder de disponer del bien como propietario tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, este ya

no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente. Por otro lado, para determinar si una entrega puede calificarse de «entrega intracomunitaria», deben tomarse en consideración las intenciones que albergaba el comprador en el momento de la adquisición, siempre que estas se deduzcan de elementos objetivos. En el caso de que el operador intermedio dispusiera de los bienes como propietario antes de que se realizase el transporte intracomunitario, el transporte intracomunitario debe imputarse a la entrega realizada entre el operador intermedio y el adquirente final (Sentencia de 21 de febrero de 2018, Asunto C-628/16, Kreuzmayr GmbH).

Para solucionar esta controversia, la Directiva (UE) 2018/1910 introdujo una modificación en la Directiva Refundida, recogida en el artículo 138 bis. Esta ha sido objeto de transposición al ordenamiento nacional mediante el Real Decreto-Ley 3/2020, recogida en el artículo 68.Dos.1.º de la LIVA.

Dispone el mencionado precepto que cuando existan entregas sucesivas de bienes que van a ser objeto de un único transporte con destino a otro Estado miembro, se aplicarán las siguientes reglas para determinar cual de las entregas se entiende vinculada al transporte (y, por lo tanto, puede aplicar la exención como EIB):

- Con carácter general, se entenderá que el transporte se vincula a la entrega realizada por el proveedor para el intermediario (la Directiva Refundida concreta, además, que el intermediario tendrá que comunicar un NIF-IVA atribuido por una Administración distinta de España y el destino de las mercancías a otro Estado miembro, lo que, al fin, no son sino las condiciones para que exista una EIB exenta).
- Cuando el intermediario hubiera comunicado a su proveedor un NIF-IVA atribuido por España, la exención se aplicará a la entrega realizada por el intermediario para el cliente final.

2.4. LOS BIENES OBJETO DE LA ENTREGA INTRACOMUNITARIA DEBEN REMITIRSE A EMPRESARIOS O PROFESIONALES O PERSONAS JURÍDICAS QUE NO ACTÚEN COMO EMPRESARIOS, SIEMPRE QUE EN ESTE CASO SE SUPERE EL UMBRAL FIJADO POR EL ESTADO MIEMBRO DE DESTINO O SE OPTA POR LA TRIBUTACIÓN EN DESTINO

Como ya hemos analizado, el tráfico intracomunitario sujeta a tributación principalmente las operaciones realizadas entre empresarios o profesionales, de forma que el

transmitente debe ser un empresario o profesional y el adquirente tiene que ser un empresario o profesional.

También darán lugar a adquisiciones intracomunitarias las realizadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios, siempre y cuando se hayan superado los umbrales establecidos por el Estado miembro de llegada de la mercancía o cuando, sin superarlo, se haya optado por la tributación en destino, en las condiciones que haya marcado el Estado de establecimiento. En consecuencia, las entregas realizadas desde el TAI para estas personas podrán acogerse a la exención como entregas intracomunitarias.

Tanto en un caso como en otro, la condición de sujeto pasivo del comprador, sea por ser un empresario o profesional o por ser una persona jurídica que no actúe como tal se acreditará mediante la comunicación del número de operador intracomunitario al vendedor (Consulta 822/2004, de 30 de marzo de 2004: es EIB la realizada a favor de un empresario no establecido en el territorio comunitario que comunica un NIF-IVA atribuido por otro Estado miembro; y Consulta 506/1999, de 12 de abril de 1999: la entrega realizada a favor de una empresa no establecida y no identificada a efectos de IVA de bienes que se remiten a otro Estado miembro no está exenta).

En el ámbito de la colaboración entre los distintos Estados en materia de IVA, la comprobación de la condición de empresario registrado del adquirente se puede realizar por el vendedor a través del sistema VIES (*Vat Information Exchange System*). A través de este instrumento, los empresarios pueden consultar una base de datos informática en la que figuran los operadores intracomunitarios registrados, de modo que se puede tener certeza sobre la condición de sujeto pasivo del adquirente de los bienes.

El TJUE había tenido una jurisprudencia en esta material menos exigente de lo que, al parecer, resultaba deseable para los Estados miembros. Así, aunque en determinados supuestos había subrayado la importancia de acreditar el NIF-IVA del destinatario, no obstante, había puesto límites a la exclusión de la exención por falta de acreditación del mismo.

En el primer sentido, podemos destacar la Sentencia de 7 de diciembre de 2010, Asunto C-285/09, Procedimiento penal contra R, donde se reconoce la posibilidad de denegar la exención a una EIB, cuando el proveedor, con ocasión de dicha entrega, ha ocultado la identidad del verdadero adquirente a fin de permitirle eludir el pago del IVA.

En esta misma línea, podemos destacar la Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-184/05, Twoh International, en la que se destaca que es de incumbencia del sujeto pasivo acreditar la condición del adquirente por su NOI, sin que se pueda trasladar

dicha carga sobre la Administración (en el mismo sentido, Consulta DGT 1289/2000, de 19 de junio de 2000).

Pero, como hemos señalado, a juicio del TJUE existían límites en relación con la acreditación de la condición empresarial, marcados por los principios de proporcionalidad y confianza legítima. En esta dirección se pronuncia la Sentencia de 9 de octubre de 2014, Asunto C-492/13, Traum EOOD, en la que el TJUE entendió que la Administración tributaria de un Estado miembro no puede denegar el derecho a la exención del impuesto de una entrega intracomunitaria debido a que el adquirente no estaba identificado, cuando el transmitente contrastó con el VIES que el adquirente estaba establecido a efectos del IVA, circunstancia que dejó de producirse con posterioridad a la operación, especialmente cuando las pruebas que justificaban el derecho a la exención presentadas por el proveedor en apoyo de su declaración eran conformes a la lista de documentos que debían presentarse a la Administración y que habían sido aceptadas por esta en un primer momento como pruebas justificativas.

Profundizó en esta dirección el TJUE en Sentencia de 20 de octubre de 2016, Asunto C-24/15, Josef Plöckl, en la que se sostiene que la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una transferencia intracomunitaria únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino; y en Sentencia de 9 de febrero de 2017, Asunto C-21/16, Euro Tyre, en la que se afirma que el cumplimiento de los requisitos formales, tales como la identificación en el VIES, no puede condicionar la exención cuando se cumplen los requisitos materiales para aplicar esta, salvo en determinados supuestos en los que los incumplimientos formales sirven para actuaciones fraudulentas.

No obstante, como hemos señalado, la reforma operada en la Directiva Refundida por la Directiva (UE) 2018/1910 (transpuesta en el artículo 25 LIVA, redactado por RDL 3/2020) ha puesto fin a esta controversia, elevando la exigencia de contar con un NIF IVA atribuido por la Administración de un Estado miembro distinto de España a la condición de requisito *sine qua non* para la aplicación de la exención.

Junto con este requisito se exige, también como condición inexcusable para la aplicación de la exención, que se consignen en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias las operaciones realizadas.

No obstante, debemos destacar que la Directiva Refundida no es tan taxativa, ya que permite mantener la exención, aunque no se consigne correctamente la operación en la declaración recapitulativa, siempre que se pueda justificar debidamente las carencias de la declaración a satisfacción de las autoridades competentes.

EJEMPLO 5

Una empresa establecida en el TAI ha remitido diversas mercancías a una empresa francesa. Presentado el modelo 349, se comprueba por la Administración que el NIF-IVA comunicado no se corresponde con la empresa correspondiente. No obstante, la empresa vendedora obtiene el NIF IVA correcto del comprador, que comunica a la Administración, haciendo constar que el error se produjo como consecuencia de una operación de reestructuración del cliente que determinó el cambio de su NIF IVA. ¿Cabe calificar esta operación como EIB?

Solución:

Como hemos visto, tras la reforma del artículo 25 de la LIVA, es condición para aplicar la exención que el destinatario disponga de NIF-IVA y lo comunique al transmitente.

En un caso como el que se plantea en este ejemplo, cabe entender que, a pesar del error inicial, se cumple con el requisito de contar con en NIF-IVA del destinatario.

Más dudoso sería que pueda entenderse cumplido el requisito de haber declarado correctamente la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. No obstante, a nuestro juicio, la excepción que contiene la Directiva, que permite que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes, daría cabida a un caso como el que se plantea. En todo caso, en el momento presente, esta interpretación no se encuentra apoyada en resolución o sentencia alguna, siendo una opinión de este autor.

Se exige un requisito adicional a la condición empresarial o de persona jurídica que no actúa como tal para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias: los empresarios o profesionales o las personas jurídicas que no actúen como empresarios deben estar identificados en un Estado miembro distinto del Reino de España (Resolución no vinculante 602/1994, de 8 de septiembre de 1994: no están exentas las entregas a una empresa no establecida que comunica un NIF-IVA español y transporta los bienes a otros Estados miembros).

Esta exigencia era propia de la LIVA, sin que encontrara un apoyo directo en la Directiva Refundida.

Como señalábamos en ediciones anteriores de esta obra, en opinión del autor, lejos de tratarse de un exceso de la norma nacional, esta limitación era una opción técnica justificada y, a nuestro juicio, perfectamente compatible con el espíritu de la Directiva.

Como ya sabemos, el comercio intracomunitario se apoya también en la existencia de una serie de obligaciones formales específicas. De ellas, la más relevante quizás sea la de presentar una declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias, prevista en el artículo 262 de la Directiva Refundida, y en la que conste, entre otras cuestiones, la identificación de los empresarios de otros Estados miembros de bienes que han realizado entregas de bienes y que hayan dado lugar a adquisiciones intracomunitarias en el TAI y la identificación de otras personas que han realizado adquisiciones a las que se aplica la exención para las de las entregas intracomunitarias. Esta declaración es en nuestro país el modelo 349.

La declaración permite que los Estados miembros de destino de las mercancías tengan conocimiento que los sujetos en cuestión han realizado una adquisición intracomunitaria, pudiendo con ello verificar la correcta declaración de la misma.

Si el adquirente comunica un NIF atribuido por la Administración española y la mercancía se remite a otro Estado miembro, la información se recibirá por la Administración española y no por el Estado miembro donde la mercancía haya llegado. En consecuencia, para facilitar el correcto tránsito de la información, la norma española requiere que se comunique un NIF atribuido por otro Estado miembro. Debemos destacar que no constituye un obstáculo insalvable para el empresario español que mencionábamos en el ejemplo con el que abríamos esta explicación, ya que podrá obtener ese NIF en otro Estado miembro, aunque no cuente con un establecimiento permanente en el mismo, pues la identificación no requiere contar con un establecimiento permanente en el lugar de destino de las mercancías. De esta forma, se puede comunicar la información al Estado que corresponda y se puede lograr el objetivo de control de las mercancías postulado por la directiva.

La reforma operada en la Directiva Refundida ha puesto fin a esta controversia, en la medida en que, ahora sí, recoge la misma exigencia que tenía la norma nacional. La Reforma operada en el artículo 25 de la LIVA, lógicamente, mantiene la exigencia relativa a la comunicación de un NIF-IVA atribuido por Estado distinto a España para la aplicación de la exención.

2.5. EL RÉGIMEN PARTICULAR DE LAS EXISTENCIAS DE RESERVA O ACUERDO DE VENTA DE BIENES EN CONSIGNA

La Directiva (UE) 2018/1910, que modifica la Directiva Refundida, ha introducido un nuevo concepto en el marco de las entregas intracomunitarias al que ha denominado

«existencias de reserva». La transposición a nuestro ordenamiento, realizada por el Real Decreto-Ley 3/2020, ha recogido esta figura en el nuevo artículo 9 bis de la LIVA, con el nombre de «acuerdo de venta de bienes en consignación».

Responde esta figura al mantenimiento de la tributación como EIB en origen y como AIB en destino de aquellas remisiones de mercancías entre Estados miembros en las que, si bien no se produce la transmisión del poder de disposición en el momento de realizar el transporte entre Estados, se conoce la identidad del que será su adquirente en un plazo moderado de tiempo desde su llegada al otro Estado miembro.

Antes de esta modificación, si en el momento de la remisión de las mercancías no se había producido la transmisión del poder de disposición, la operación se calificaba como OEIB, siendo realizada por el remitente de las mercancías. Con la nueva regulación, la tributación queda diferida, dando lugar a una EIB y una AIB, si se cumplen las condiciones previstas, o una OEIB y una OAIB, si no se cumplen.

Las condiciones que se establecen para que se aplique este régimen particular son las siguientes:

- Que los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro, por el vendedor o por un tercero en su nombre y por su cuenta, con el fin de que esos bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada por otro empresario o profesional habilitado, de conformidad con un acuerdo previo entre ambas partes.
- Que el vendedor que expida o transporte los bienes no tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de aquellos.
- Que el empresario o profesional que va a adquirir los bienes disponga de NIF-IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y que el NIF-IVA, así como su nombre y apellidos, razón o denominación social completa, sean conocidos por el vendedor en el momento del inicio de la expedición o transporte.
- Que el vendedor haya incluido el envío de dichos bienes tanto en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias como en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

A estos efectos, el Real Decreto-Ley 3/2020 ha dado nueva redacción al artículo 66 del RIVA, «Libro registro de determinadas operaciones intraco-

munitarias», y a los artículos 79 y 80 del RIVA, relativos a la obligación de presentación y el contenido de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias para recoger las menciones obligatorias en relación con los acuerdos de venta de bienes en consigna.

No obstante haberse condicionado la aplicación de este régimen a la plena identificación del destinatario, el legislador permite su sustitución por otro empresario, dentro del plazo de consigna de las existencias, dejando constancia de este hecho en los registros específicos.

El plazo en el que se debe producir la entrega de las mercancías remitidas a otro Estado miembro es de 12 meses, a contar desde el momento de llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

Si se cumplen las condiciones anteriores, como ya hemos señalado, se entenderá que se ha producido una EIB en el Estado de salida de las mercancías y una AIB en el Estado de llegada, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición.

Por el contrario, se entenderá que se ha producido un *transfert* (OAIB) tanto en el caso de que, en el plazo de 12 meses, no se haya producido la transmisión del poder de disposición, como en los supuestos en los que, dentro de dicho plazo, se incumplan las condiciones a las que se supedita este acuerdo de venta de bienes en consigna. En particular, se entiende producido este incumplimiento cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

- Cuando los bienes no hubieran sido adquiridos por el empresario o profesional al que iban destinados inicialmente los mismos, salvo que se hubiera producido su sustitución en la forma legalmente prevista.
- Cuando los bienes fueran expedidos o transportados a un destino distinto del inicialmente previsto.
- En el supuesto de destrucción, pérdida o robo de los bienes.

La OAIB se devengará al día siguiente del cumplimiento del plazo de los 12 meses o en el momento en el que se produzca el incumplimiento de las condiciones.

No obstante, no se producirá la OAIB cuando, aun no habiendo sido transmitido el poder de disposición de los bienes dentro del plazo de 12 meses desde su remisión, sean devueltos al Estado miembro desde el que se expidieron o transportaron.

De forma simultánea a la Directiva (UE) 2018/1910, se tramitó una modificación en el Reglamento de Ejecución, aprobada mediante Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, en la que se establece el contenido de los registros que ha de llevar por el empresario que remite las mercancías y el destinatario de las mismas en el marco de acuerdos de venta de bienes en consigna.

El remitente deberá llevar un registro en el que conste:

- Estado miembro a partir del cual los bienes han sido expedidos o transportados y la fecha de expedición o transporte de los bienes.
- NIF-IVA del sujeto pasivo destinatario de los bienes del Estado donde se remiten.
- Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.
- NIF-IVA del depositario, la dirección del almacén en el que se almacenan tras su llegada y la fecha de llegada de los bienes a dicho almacén.
- Valor, descripción y cantidad de los bienes que han llegado al almacén.
- En su caso, NIF-IVA del empresario que sustituya al destinatario.
- Base imponible, descripción y cantidad de los bienes entregados y la fecha en que se realiza la entrega de los bienes.
- En su caso, base imponible, descripción y cantidad de los bienes, y la fecha en que se produjo cualquiera de las condiciones y el motivo de incumplimiento por el que se devengó la OAIB.
- En su caso, valor, descripción y cantidad de los bienes devueltos y la fecha de devolución de los bienes.

Por su parte, el registro del destinatario hará constar lo siguiente:

- NIF-IVA del transmitente de los bienes en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva.
- Descripción y cantidad de los bienes que le están destinados.
- Fecha en que llegan al almacén los bienes que le están destinados.
- Base imponible, descripción y cantidad de los bienes que le son entregados y la fecha en la que se realiza la AIB.

- En su caso, descripción y cantidad de los bienes y la fecha en que los bienes son retirados del almacén por orden del remitente.
- En su caso, descripción y cantidad de los bienes destruidos o desaparecidos y la fecha de destrucción, pérdida o robo de los bienes que habían llegado previamente al almacén o la fecha en la que se descubrió que dichos bienes se habían destruido o habían desaparecido.

Estas menciones se recogen en el artículo 66 del RIVA, «Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias», en su redacción otorgada por el el Real Decreto-Ley 3/2020.

EJEMPLO 6

Una empresa establecida e identificada únicamente en el TAI ha remitido diversas mercancías a Francia, con destino a un empresario francés, cliente suyo, que adquirirá las mercancías cuando, por exigencias del mercado, le sean necesarias, quedando mientras tanto almacenadas en depósito en los locales de la empresa francesa. Se cumplen, además, las obligaciones de registro y declaración de tales operaciones. Las mercancías son puestas a disposición del adquirente dentro del plazo de tres meses. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución:

La operación descrita es una venta de mercancías en consigna, en la que se cumplen las condiciones legalmente establecidas para la aplicación de este regimen particular:

- Las mercancías se remiten de un Estado miembro a otro, para que sean adquiridas en un momento posterior por un empresario cuya identidad está establecida.
- El vendedor no está establecido en el lugar de llegada.
- El comprador está identificado en el lugar de llegada.
- Se cumplen además los requisitos reglamentarios de registro y declaración.
- El plazo transcurrido entre la remisión y la puesta a disposición de los bienes es de tres meses, es decir, no supera los 12 meses.

En consecuencia, esta operación no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías.

Sin embargo, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición dará lugar a una EIB en origen y a una AIB en destino, de la que será sujeto pasivo el empresario francés.

3. ENTREGAS DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS

Con carácter general, se sujetan como AIB las efectuadas entre empresarios: tanto el transmitente como el adquirente deben tener esta condición. Sin embargo, en el caso de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos se sujeta a tributación las entregas de estos desde un Estado miembro y con destino a otro, cualquiera que sea la condición del transmitente y del adquirente.

Consecuentemente con dicha previsión, el artículo 25 de la LIVA concede la exención a las entregas de medios de transporte nuevos, cualquiera que sea la condición del adquirente: empresario o profesional, personas en régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias (PERES) o no empresario ni profesional.

Afectados por esta regla especial se encuentran únicamente los medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13 de la LIVA:

- Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm³ o su potencia exceda de 7,2 Kw; siempre que su entrega se efectúe cumpliendo cualquiera de las dos circunstancias siguientes: antes de los seis meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o antes de que hayan recorrido más de 6.000 kilómetros.
- Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, siempre que su entrega se efectúe cumpliendo cualquiera de las dos circunstancias siguientes: antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o antes de que hayan navegado más de 100 horas.
- Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, siempre que su entrega se efectúe cumpliendo cualquiera de las dos circunstancias siguientes: antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o antes de que hayan volado más de 40 horas.

El artículo 2 del RIVA complementa estas definiciones, estableciendo los medios de prueba que sirven para acreditar la fecha de puesta en servicio, las distancias recorridas o las horas de singladura:

- Se entenderá por fecha de puesta en servicio de un medio de transporte la correspondiente a la primera matriculación, definitiva o provisional, en el

interior de la Comunidad y, en su defecto, la que se hiciera constar en el contrato de seguro más antiguo, referente al medio de transporte de que se trate, que cubriera la eventual responsabilidad civil derivada de su utilización o la que resulte de cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, incluida la consideración de su estado de uso.

- Las distancias recorridas y las horas de navegación se acreditarán por cualquier medio de prueba admitido en derecho; en particular, con los propios aparatos contadores incorporados a los medios de transporte, sin perjuicio de su comprobación para determinar que no hayan sido manipulados.

El TJUE, en Sentencia de 14 de junio de 2017, Asunto C-26/16, Santogal, ha declarado que resulta contrario al sistema común del IVA que se supedite el reconocimiento de la exención al requisito de que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino de ese medio de transporte, y que tampoco puede denegarse por el único motivo de que dicho medio de transporte haya sido dotado únicamente de una matrícula temporal en el Estado miembro de destino. Añade en esta sentencia que el vendedor de un medio de transporte nuevo, transportado por el adquirente a otro Estado miembro y matriculado en este Estado con carácter temporal, no puede resultar obligado posteriormente a ingresar el IVA en caso de fraude fiscal cometido por el adquirente, salvo que se demuestre, sobre la base de datos objetivos, que el referido vendedor sabía o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en ese fraude.

El transmitente de los medios de transporte nuevos, en todo caso, va a tener la consideración de empresario o profesional. Cuando realizara con carácter previo actividades empresariales o profesionales, su condición empresarial afecta no solo a la entrega de medios de transporte nuevos, sino a la de cualquier bien; cuando no realizara actividades empresariales o profesionales con carácter previo a la entrega, es decir, se le atribuye esta condición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 e) de la LIVA, aunque limitada a la entrega de los medios de transporte nuevos.

La atribución de esta condición empresarial va a generar un derecho a la deducción limitado al que realice las entregas de medios de transporte nuevos. Podrá deducir la cuota que hubiera soportado en la adquisición del medio de transporte que ahora entrega, pero limitada esta hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta (art. 94.Tres LIVA).

EJEMPLO 7

Un particular residente en Jávea adquirió una embarcación Quicksilver 935 Commander a estrenar en una náutica por 15.000 euros (IVA excluido). Aunque disfruta de la embarcación, tras 50 horas de navegación decide venderla para adquirir una Quicksilver 920 Sport. La embarcación vieja resulta adquirida por un particular francés que la va a recibir en Toulon. El precio acordado es de 10.000 euros. ¿Cabe calificar esta operación como EIB?

Solución:

Aunque, en principio, tanto transmitente como adquirente son particulares, al tratarse de un medio de transporte nuevo, por ser una embarcación con una eslora de 9,35 metros y con menos de 100 horas de navegación, el transmitente tendrá la condición de empresario por realizar la entrega de medios de transporte nuevos (art. 5.1 e) LIVA).

Por consiguiente, la operación descrita será una EIB.

El particular español tendrá derecho a la devolución del IVA soportado en la adquisición, con el límite de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta (art. 94.Tres LIVA). En este caso, 2.100 euros.

4. OPERACIONES EXCLUIDAS DEL CONCEPTO DE ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

El artículo 25 de la LIVA enumera dos supuestos concretos en los que las entregas de bienes realizadas por empresarios con destino a otros empresarios o personas que no actúen como tales identificadas a efectos del impuesto no se pueden acoger a la exención prevista para las entregas intracomunitarias: las entregas realizadas aplicando el REBU y las entregas a personas en régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias a las que sea aplicable la no sujeción en condiciones análogas a las previstas en el artículo 14 de la LIVA.

4.1. ENTREGAS DE BIENES QUE HAYAN TRIBUTADO CON SUJECCIÓN AL RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS, OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN

El REBU es un régimen especial del impuesto aplicable a empresarios revendedores de bienes usados y de otros bienes muebles, que han sido objeto de adquisición por

estos a personas que no tienen la condición de empresario o a empresarios que no hayan repercutido separadamente el impuesto.

Este régimen sirve para incorporar nuevamente al tráfico del IVA bienes que han sido objeto de un «consumo final», es decir, bienes por los que se soportó el impuesto y no se dedujo. Para ello, se arbitra una forma particular de determinar la base imponible, atendiendo al valor añadido por el empresario revendedor: se considera el margen bruto de beneficio, esto es, la diferencia entre el precio de venta, IVA incluido, y el precio de compra, que como acabamos de ver, es sin IVA soportado, es el importe de la base imponible –que sería el valor añadido por el revendedor– y de la cuota correspondiente a esa base imponible, que es el impuesto devengado para el revendedor. Como sabemos, los restantes empresarios repercuten por el valor total del bien aunque deducen la totalidad de las cuotas soportadas (método del crédito de impuesto); en este régimen especial, la base imponible se calcula, como hemos expuesto, por la adición de valor al bien.

La exclusión de estos bienes de las operaciones intracomunitarias de bienes es de índole técnica. En la adquisición intracomunitaria el ingreso del impuesto se traslada del empresario o profesional que realiza las entregas de bienes o presta los servicios al adquirente. Cuando la base imponible se calcula sobre la contraprestación total –régimen general–, esta previsión no entraña ningún inconveniente, pues el adquirente conoce el precio de venta; pero cuando la base imponible se calcula sobre el margen de beneficio –REBU–, poner de manifiesto el valor de la base imponible facilita al comprador el importe del beneficio que el revendedor está obteniendo, lo que evidentemente es una información comercial que no puede desvelarse sin afectar seriamente al tráfico empresarial.

La contrapartida a esta forma de determinar la base imponible especial es que las facturas emitidas por los revendedores indicarán que se aplica el régimen especial y no diferenciarán la cuota repercutida; cuota que no será deducible por los adquirentes.

Debemos recordar además que el REBU permite que se renuncie al mismo operación por operación. Esto supone que una entrega concreta pase a tributar en el régimen general, lo que, si el bien es remitido a otro Estado miembro, supone que en origen se califique como una EIB y en destino como una AIB.

EJEMPLO 8

Un empresario revendedor ha transmitido una escribanía que perteneció a García Lorca adquirida a un particular. El adquirente es un empresario alemán, que transportará la escribanía a su sede en Dusseldorf. En la factura que documenta la venta se hace constar que el precio percibido es IVA incluido, sin que se haya consignado separadamente la repercusión del impuesto. ¿Cabe calificar esta operación como EIB?

.../...

.../...

Solución:

Como empresario revendedor y tratándose de un bien usado a esta operación se le puede aplicar el REBU. La mención IVA incluido supone que está aplicando el REBU, según el artículo 138 de la LIVA.

La sujeción al REBU determina que la operación no se califique como EIB.

4.2. ENTREGAS EFECTUADAS PARA PERES QUE NO SE ENCUENTREN SUJETAS EN EL ESTADO MIEMBRO DE DESTINO POR APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 14 de la LIVA determina que son adquisiciones intracomunitarias las realizadas por empresarios o profesionales y por personas jurídicas que no actúen como tales, siempre que en este último caso se superen determinados umbrales o se haya optado por la sujeción en destino.

Como hemos concluido al analizar las adquisiciones intracomunitarias, la regla relativa a estos sujetos se configura como un verdadero régimen especial, aplicable a las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, así como a determinados empresarios particulares: los sujetos pasivos acogidos al REAGP, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen, y los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto. Al conjunto de estos sujetos se les conoce como «personas en régimen especial» o PERES, y a su régimen de tributación como régimen de PERES.

Se permite a estos sujetos la opción por la tributación en origen, con sujeción al impuesto en el Estado de origen de las mercancías, o en destino, tributando la adquisición como AIB, que deberán declarar e ingresar estos sujetos, en tanto no se haya superado en el año natural precedente o en el año en curso el umbral máximo de adquisiciones en otros Estados miembros no sujetas fijado por el Estado miembro de destino.

De acuerdo con ello, siempre que no se haya superado el umbral y que, además, no se haya ejercido la opción en la forma prevista en el Estado de destino, las operaciones se localizarán en el TAI y no se podrán acoger a la exención del artículo 25 de la LIVA. La llegada de las mercancías al Estado de destino no dará lugar en este caso a una AIB.

Cuando, por el contrario, se haya superado el umbral fijado o se haya optado por la tributación en destino, la entrega realizada en el TAI se encontrará exenta, por aplicación del artículo 25 de la LIVA, y el adquirente deberá tributar en destino como sujeto que realiza una AIB.

En todo caso, para acreditar su condición de obligados a tributar en destino, estos sujetos deberán comunicar el NOI, que podrá verificar el empresario que esté efectuando la entrega para asegurarse de la correcta aplicación de la exención.

EJEMPLO 9

Una empresa establecida en el TAI ha remitido diversas mercancías a un ayuntamiento portugués por importe de 7.000 euros. Se trata de la primera adquisición que el ayuntamiento realiza en otro Estado miembro y no ha comunicado el NIF-IVA atribuido por la Administración portuguesa. ¿Cabe calificar esta operación como EIB?

Solución:

Al tratarse de una persona jurídica que no actúa como empresario, que no ha comunicado el NIF-IVA atribuido por la Administración de otro Estado miembro y no haber superado el umbral establecido en Portugal para que la operación tribute en destino, no cabe calificar esta operación como EIB sino como una entrega interior común.

En consecuencia, procede la repercusión del impuesto.

5. OPERACIONES ASIMILADAS A LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES (*TRANSFERT*)

5.1. EXENCIÓN EN LA OPERACIÓN ASIMILADA A LA ENTREGA INTRACOMUNITARIA DE BIENES (*TRANSFERT*)

Tal y como hemos expuesto al estudiar las AIB, las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias se arbitran con la finalidad de generar un impuesto soportado en el Estado miembro donde los bienes van a ser utilizados en la actividad del mismo empresario, pero que han sido adquiridos en un Estado miembro distinto y remitidos a este.

La existencia de una operación asimilada a una entrega intracomunitaria conlleva que en el Estado miembro de partida de las mercancías se produzca una operación asimilada a la entrega, en este caso, una operación asimilada a la entrega intracomunitaria, denominada generalmente como autoconsumo intracomunitario o *transfert*.

Se definen en el apartado 3.º del artículo 9 de la LIVA, que señala que se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes: «La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último».

El rasgo distintivo de esta operación asimilada de la EIB, frente a la EIB, es que en este caso no se produce una transmisión del poder de disposición de los bienes, que se mantienen en poder y posesión del mismo empresario en el Estado de origen y en el de destino. Se cumplen, no obstante, las restantes condiciones que contempla la existencia de una entrega intracomunitaria, es decir, la operación se realiza sobre bienes corporales, los bienes son remitidos y recibidos por un empresario o profesional (de hecho, el mismo empresario o profesional) y los bienes son objeto de transporte entre dos Estados miembros.

El artículo 25.Tres de la LIVA completa la regulación de esta figura estableciendo la exención para estas operaciones, cuando si se hubiesen realizado para otro empresario conllevaran la exención por aplicación del artículo 25.Uno de la LIVA. Realmente se trata de una tautología, pues las propias condiciones de la definición de este hecho imponible suponen la exención, de forma que no puede existir gravamen por la operación asimilada a la entrega; si no va a existir una operación asimilada a la AIB en destino, no hay operación asimilada a la entrega en origen, y si hay operación asimilada a la AIB en destino, hay operación asimilada a la entrega exenta en origen.

EJEMPLO 10

Una empresa domiciliada en el TAI ha remitido determinadas mercancías de su propiedad desde su sede a un establecimiento permanente que tiene en Portugal, con la finalidad de utilizar tales mercancías en sus actividades en Portugal. ¿Cómo se califica esta operación?

Solución:

La remisión de mercancías de propiedad de un empresario, adquiridas en el TAI, con destino al TAI de otro Estado miembro, para utilizarlas en sus actividades en ese Estado miembro, es una operación asimilada a EIB, exenta por el artículo 25 de la LIVA. En el Estado miembro de llegada de las mercancías dará lugar a una operación asimilada a la AIB.

Tal y como hemos visto al estudiar el régimen particular de existencias de reserva o acuerdos de venta de bienes en consigna, en principio, no existe *transfert* en el caso de las mercancías que sean remitidas en los términos del artículo 9 bis de la LIVA.

Sin embargo, se entenderá que se ha producido un *transfert* (OAIB) tanto en el caso de que, en el plazo de 12 meses desde la remisión de las mercancías no se haya producido la transmisión del poder de disposición, como en los supuestos en los que, dentro de dicho plazo, se incumplan las condiciones a las que se supedita este acuerdo de venta de bienes en consigna. En particular, se entiende producido este incumplimiento cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

- Cuando los bienes no hubieran sido adquiridos por el empresario o profesional al que iban destinados inicialmente los mismos, salvo que se hubiera producido su sustitución en la forma legalmente prevista.
- Cuando los bienes fueran expedidos o transportados a un destino distinto del inicialmente previsto.
- En el supuesto de destrucción, pérdida o robo de los bienes.

El *transfert* en origen y la OAIB en destino se devengarán al día siguiente del cumplimiento del plazo de los 12 meses o en el momento en el que se produzca el incumplimiento de las condiciones.

No obstante, no se producirá la OAIB cuando, aun no habiendo sido transmitido el poder de disposición de los bienes dentro del plazo de 12 meses desde su remisión, sean devueltos al Estado miembro desde el que se expidieron o transportaron.

EJEMPLO 11

Una empresa establecida e identificada únicamente en el TAI ha remitido diversas mercancías a Francia, con destino a un empresario francés, cliente suyo, que adquirirá las mercancías cuando, por exigencias del mercado, le sean necesarias, quedando mientras tanto almacenadas en depósito en los locales de la empresa francesa. Pasados 12 meses, la empresa francesa no ha adquirido las mercancías, pero la empresa española decide mantenerlas en Francia pues considera que, finalmente, resultarán interesantes para su cliente. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

.../...

.../...

Solución:

La operación descrita es, en principio, una venta de mercancías en consignación, en la que se cumplen las condiciones legalmente establecidas para la aplicación de este régimen particular.

En consecuencia, esta operación no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías.

Sin embargo, en el momento en el que las mercancías superan el plazo de 12 meses desde la remisión sin haber sido puestas a disposición del destinatario, dará lugar a un *transfert* en origen y a una OAIB en destino, de la que será sujeto pasivo el empresario español.

Si, definitivamente, el empresario francés decidiera adquirir las mercancías, sería una entrega interior en Francia.

5.2. OPERACIONES EXCLUIDAS DE LAS ASIMILADAS A LA ENTREGA INTRACOMUNITARIA DE BIENES (*TRANSFERT*)

El artículo 9.Tres de la LIVA completa su definición de la operación asimilada estableciendo una lista de supuestos en los que la remisión de las mercancías de un Estado miembro a otro, manteniéndose en poder y posesión del transmitente, no darán lugar a un *transfert*, y, consecuentemente, tal y como señala el segundo párrafo del artículo 16.2 de la LIVA, tampoco dará lugar a una operación asimilada a la AIB en el Estado miembro de llegada.

5.2.1. Entregas de bienes a las que se aplica el régimen de ventas a distancia

El denominado régimen de las ventas a distancia constituye una especialidad en el comercio intracomunitario, exceptuando de las reglas generales determinadas operaciones efectuadas por empresarios con destino a otros Estados miembros, y contemplando reglas de localización particulares para estas entregas de bienes (art. 68.Dos.2.º, Tres y Cuatro LIVA).

Son ventas a distancia las entregas de bienes, efectuadas por empresarios o profesionales, para personas que no tengan la condición de sujeto pasivo o personas en régimen especial de las adquisiciones intracomunitarias; de bienes distintos de los medios

de transporte nuevos, los bienes que sean objeto de instalación y montaje en destino, los bienes que hayan tributado con arreglo al REBU y bienes objeto de IIEE; que son objeto de expedición desde un Estado miembro y tienen por destino un Estado miembro distinto del de origen de los bienes; sin que en ningún caso den lugar al traslado del empresario vendedor ni supongan la existencia de un establecimiento permanente del mismo en el territorio de llegada de las mercancías.

Las reglas de localización permiten, en la medida que no se superen los umbrales de venta fijados por el Estado de destino (generalmente de 100.000 euros –o su contravalor en moneda nacional– y por excepción de 35.000 euros) que el empresario vendedor opte por sujetar las operaciones bien en origen bien en destino. Si no manifiesta opción alguna, las operaciones tributarán en origen. Cuando se supere el umbral de ventas fijado por el Estado miembro de destino, las ventas a distancia tributarán en el Estado de llegada de las mercancías.

En cualquier caso, lo que es indudable es que con ocasión de estas entregas, ya se localicen en origen, ya se localicen en destino, el empresario vendedor va a desplazar mercancías de su propiedad de un Estado miembro a otro, para afectarlas a las necesidades de su empresa en ese otro Estado miembro, aunque la necesidad sea exclusivamente realizar una entrega. Desde este punto de vista, la exclusión es una previsión de carácter exclusivamente técnico, que permite la aplicación de la regla de localización, sin una interferencia forzada de la operación asimilada a la entrega intracomunitaria.

EJEMPLO 12

Una empresa establecida en el TAI ha comenzado las ventas a Europa por medio de internet de aceite de oliva serrano. El primer encargo que se va a remitir a particulares de Francia importa 2.500 euros, y las mercancías se enviarán por mensajería a cada comprador. ¿Cómo se califica esta operación?

Solución:

Se trata de ventas a distancia, en las que por no haber superado el umbral marcado por el país de destino se puede optar por sujetarlas en España o en Francia. En el presente caso, suponemos que la empresa no opta por la tributación en destino, por lo que tributan en origen (España). En consecuencia, la remisión de las mercancías a Francia será una operación excluida de EIB y no originará una operación de AIB en Francia.

5.2.2. Entregas de bienes objeto de impuestos especiales

Las entregas de bienes objeto de IIEE, efectuadas por empresarios establecidos fuera del TAI, mediante la remisión de la mercancía por el vendedor o por su cuenta, siempre que los destinatarios de las mismas sean las personas en el régimen especial de PERES o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, tributan en destino.

Esta regla de localización es incompatible con la aplicación del régimen de las adquisiciones intracomunitarias, ya que al localizarse en destino la operación, se produciría en el Estado de destino una doble imposición económica, al localizar allí la venta y la AIB.

Si los bienes, como generalmente ocurre, restan en poder del transmitente hasta el momento de su puesta a disposición del adquirente, la operación realizada sería una operación asimilada a la AIB. La doble tributación se produciría como operación asimilada.

La solución adoptada, de carácter técnico, es excluir estas ventas del juego de las AIB, sea como tal o como operación asimilada.

5.2.3. Bienes expedidos para ser objeto de entregas intracomunitarias o de exportación desde el territorio de llegada

Como hemos tenido ocasión de estudiar, el *transfert* tiene por objeto generar un gravamen en el Estado miembro de llegada de las mercancías (la operación asimilada a la AIB) donde los bienes se van a afectar a las actividades de la empresa.

La excepción que ahora examinamos atiende precisamente a esa falta de afectación a las necesidades de la empresa, siendo la remisión a otro Estado miembro poco más que una «mera estación de paso» de un destino ulterior y que, en todo caso, no supone utilización de los bienes en el Estado de llegada y además las operaciones realizadas generan el derecho a la deducción total del impuesto soportado.

Esta serie de condiciones se cumplen en los casos en los que las mercancías remitidas desde el TAI al TAI de otro Estado miembro, manteniéndose en propiedad del empresario que las remite, van a ser objeto, posteriormente, desde este último Estado, de una entrega posterior con destino a otro Estado miembro (EIB exenta) o a un territorio tercero (exportación). Tanto en un caso como en otro, no tiene sentido gravar la operación en un lugar en el que no va a realizarse una explotación del bien, sino una entrega que generará el derecho a la deducción, debiendo devolverse la cuota soportada por la operación asimilada a la AIB.

Generalmente esta remisión a otro Estado sin vincular la mercancía al régimen aduanero tiene sentido cuando se van a realizar operaciones de transformación sobre las mercancías en el Estado miembro de llegada, con carácter previo a su remisión definitiva a otro Estado miembro o a un territorio tercero. Confirma el criterio de la DGT (Consulta 2102/2003, de 5 de diciembre de 2003) que estas operaciones de transformación no rompen la unidad de destino definitivo de exportación o entrega intracomunitaria en la remisión original. Expresamente, la letra e) del artículo 9.3.º de la LIVA, incluye como un supuesto particular de esta operación aquel en el que las mercancías remitidas van a ser objeto de una ejecución de obra, cuando la obra ejecutada sea posteriormente remitida a un territorio tercero (exportación) o a otro Estado miembro (entrega intracomunitaria).

EJEMPLO 13

Una empresa domiciliada en el TAI ha remitido determinadas mercancías de su propiedad desde su sede a un establecimiento permanente que tiene en Alemania, con la finalidad de remitir las mercancías, junto con otras que tiene ya almacenadas allí, a un cliente suyo establecido en Rusia. ¿Cómo se califica esta operación?

Solución:

Con carácter general, la remisión de mercancías de propiedad de un empresario, adquiridas en el TAI, con destino al TAI de otro Estado miembro, para utilizarlas en sus actividades en ese Estado miembro, constituye una operación asimilada a EIB. No obstante, se exceptúan por el artículo 9 de la LIVA, entre otros supuestos, aquellos en los que las mercancías son objeto de una exportación exenta, en términos análogos a los del artículo 21 de la LIVA.

Quizá la cuestión más espinosa en este caso sería determinar el plazo que debe mediar entre la remisión y la salida de las mercancías con destino a otro Estado miembro y la exportación. A nuestro juicio, la cuestión no es tanto de tiempo, como de intención, acreditada por elementos objetivos de destinar a la posterior exportación o EIB. Extraemos esta conclusión de la Sentencia del TJUE de 18 de noviembre de 2010, Asunto C-84/09, Skatteverket, que en su fallo dispone:

«Los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una

operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. En el caso concreto de la adquisición de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 2.º, apartado 1, letra b), inciso ii), de esta directiva, la determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que esta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien.»

La DGT se ha pronunciado reconociendo la inexistencia de un plazo máximo para la salida de las mercancías, en Consulta 2102/2003, de 5 de diciembre de 2003, en la que se dice: «No existe en el impuesto ni en sus disposiciones reglamentarias plazo alguno en el que deba realizarse la formalización del DUA de exportación desde la emisión de la factura para operaciones como las contempladas en este apartado».

5.2.4. Remisión de bienes para que sean objeto de trabajos sobre bienes muebles corporales, que posteriormente se reexpiden al territorio de aplicación del impuesto

Como ya hemos tratado, la finalidad última del *transfert* es adecuar las deducciones a las circunstancias reales que se produzcan en las actividades cuando se están desarrollando en distintos Estados miembros. Desde este punto de vista, se considera como operación asimilada a la entrega en origen, que conlleva la existencia de una operación asimilada a la AIB en destino, la remisión de bienes por un empresario con la finalidad de afectarlos a necesidades de su empresa en otro Estado miembro. Estamos viendo que se excluyen de esta consideración determinados supuestos en los que la remisión carece de esa finalidad de afectación a las necesidades de la empresa en el Estado de llegada.

El presente supuesto es otra excepción de carácter técnico. Los bienes remitidos no van a ser objeto de afectación a las actividades en el Estado de llegada, sino que van a ser objeto de determinados trabajos y, una vez finalizados, van a ser devueltos al TAI.

Ha destacado la importancia del retorno de las mercancías el TJUE en su Sentencia de 6 de marzo de 2014, Asuntos acumulados. C-606/12 y C-607/12, Da Cruz, en la que ha declarado que para que la expedición o el transporte de un bien no se califique como transferencia con destino a otro Estado miembro, dicho bien, después de que los trabajos

sobre este hayan sido efectuados en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte del citado bien, debe necesariamente ser reexpedido con destino al sujeto pasivo en el Estado miembro a partir del cual había sido inicialmente expedido o transportado.

Como ya hemos visto, cuando los trabajos consistan en una ejecución de obra, por dición literal del artículo 9.3 e) de la LIVA, o de otros trabajos, por la interpretación que realiza la DGT, y los bienes sobre los que se ejecuten, en lugar de ser nuevamente remitidos al TAI, sean objeto de entregas para la exportación o de entregas intracomunitarias, tampoco se entenderá realizada una operación asimilada a la entrega.

Por consiguiente, solo quedan sujetas como operaciones asimiladas a la entrega, en origen, y asimilada a la AIB, en destino, las remisiones de bienes para que sean objeto de trabajos y que posteriormente se queden en el Estado donde se ejecuten los trabajos.

La referencia literal al destino de los bienes para que sean objeto de «informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada» permite ligar este concepto con el contenido del artículo 69 de la LIVA, llevando a concretar que estos servicios relacionados con bienes muebles incluyen tres tipos diferentes de servicios.

En primer lugar, los servicios de ejecución de obra, cuyo resultado sea un bien mueble, que debemos identificar con aquellos en los que se ha obtenido, a partir de sus elementos componentes, un elemento nuevo, entendiendo por tal aquel que desempeña funciones distintas de las que tenían los elementos componentes. En este sentido se pronunció el TJUE en Sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk's Boekhuis, en la que se dice: «No hay trabajo manual, según el artículo 5.º, apartado 5, letra a) de la Sexta Directiva del Consejo (77/388), de 17 de mayo de 1977, si un empresario obtiene un bien nuevo a partir de materiales que el cliente le ha confiado. Esta innovación será presente cuando del trabajo del empresario resultara un bien cuya función, a los ojos del público que lo utiliza, es diferente de la que tenían los materiales confiados». El Reglamento de Ejecución aclara, en su artículo 34, el contenido y alcance de estos servicios de ejecución de obra mobiliaria, excluyendo únicamente los de ensamblaje de bienes que vayan a pasar a formar parte de un bien inmueble.

La segunda modalidad de servicios incluidos son los trabajos sobre bienes muebles corporales. Este es sin duda un concepto jurídico indeterminado, muy amplio, al no requerir otra cosa que se realicen operaciones de conservación, reparación, montaje o modificación que supongan una operación material sobre los bienes corporales. Tan difuminada es la relación que deben guardar con los muebles los trabajos, que el TJUE ha entendido incluidos en esta regla de localización los servicios de los veterinarios, en la medida que se refieren a animales.

El último tipo de servicios que se relacionan en esta regla son los dictámenes y valoraciones relativos a bienes muebles corporales, concepto que podría haberse entendido incluido en la amplia interpretación que se ha realizado de los trabajos sobre bienes corporales. La diferencia entre unos y otros se encuentra en que en los trabajos existe una relación inmediata de la actividad desarrollada con el bien, que exige su contacto físico, mientras que en estos servicios no existe esta nota de contacto, siendo servicios de contenido puramente intelectual.

EJEMPLO 14

Una empresa establecida en el TAI ha remitido determinadas mercancías de su propiedad desde su sede a una empresa establecida en Francia, con la finalidad de que la empresa francesa realice sobre tales bienes una prestación de servicios. Las mercancías, una vez realizados los trabajos, son devueltas a la empresa española. ¿Cómo se califican estas operaciones?

Solución:

Con carácter general, la remisión de mercancías de propiedad de un empresario, adquiridas en el TAI, con destino al TAI de otro Estado miembro, para utilizarlas en sus actividades en ese Estado miembro, constituye una operación asimilada a EIB. No obstante, se exceptúan por el artículo 9 de la LIVA, entre otros supuestos, aquellos en los que las mercancías son remitidas por el propietario para ser objeto de trabajos a ejecutar en el territorio de llegada, siendo devueltas al TAI tras la realización de tales trabajos.

5.2.5. Bienes remitidos para la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España

Quizá este supuesto de exclusión sea de los más discutibles, ya que en este existe indudablemente la remisión a otro Estado miembro de un bien para afectarlo a las necesidades de la empresa en el lugar de llegada, lo que constituye el supuesto de hecho de las operaciones asimiladas.

Quizá ha pesado en el legislador la temporalidad de esa remisión, aunque dicha temporalidad se puede convertir en definitiva si después de la prestación de servicios los bienes no son objeto de devolución al TAI, sino de una entrega en el Estado miem-

bro donde han sido remitidos. Olvida el legislador precisar cuál es el periodo de permanencia máxima, si es que lo hubiera, así como la obligación de retorno, sin que, a nuestro juicio, podamos entenderla implícita en la utilización temporal en la prestación, pues tanto en el caso del retorno como en el de una entrega posterior, la utilización ha sido temporal.

La dicción literal del precepto («[...] en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España») nos hace dudar de si esta excepción resultará aplicable cuando el sujeto pasivo cuente con un establecimiento permanente en el lugar de llegada de las mercancías utilizadas en la prestación o, más aún, cuando la llegada de las mercancías para la prestación le confiera la condición de establecido en el TAI del lugar de llegada de las mercancías. A nuestro juicio, en el primer supuesto, no debe afectar la existencia de un establecimiento, cuando no participe en la prestación, sino que esta se efectúe directamente desde la sede en España. En el segundo caso, también nos inclinamos por no excluir la operación de la excepción, es decir, considerar que no existe *transfert*, por una mera cuestión temporal, ya que precisamente es la llegada de las mercancías lo que constituirá el establecimiento permanente, mientras que el *transfert* se devenga en el momento del inicio de la expedición y en este no hay todavía establecimiento permanente en el lugar de llegada.

Una última cuestión que puede resultar llamativa es que una operación de entrega en el TAI de otro Estado miembro, tras la expedición desde el TAI que no constituyó *transfert*, ni, consecuentemente, operación asimilada a la AIB, es una simple entrega interior localizada en el TAI de ese Estado miembro, ya que los bienes que van a ser objeto de entrega se encuentran ya en el TAI de ese Estado miembro al realizarse la entrega.

5.2.6. Bienes remitidos para su utilización temporal, por un periodo que no exceda de 24 meses, que podrían acogerse a importación temporal, con exención total de los derechos de importación

Este supuesto se arbitra para no hacer de peor condición los bienes procedentes de un Estado miembro con los bienes procedentes de un territorio tercero.

Los bienes procedentes de un territorio tercero que se vinculen al régimen de importación temporal (que tiene una duración máxima de 24 meses) con exención total de derechos de aduana no se encuentran sujetos como importaciones en el momento de su entrada en el TAI de un Estado miembro.

Para equiparar la situación de los bienes comunitarios, este precepto exceptúa de gravamen como *transfert* en origen, lo que supone que no exista una operación asimilada a la AIB en destino, aquellos bienes que cumplen las condiciones para asimilarse a los bienes en importación temporal:

- Que no se trate de bienes excluidos de la importación temporal. A estos efectos procede acudir al Reglamento n.º 3599/1982, del Consejo, de 21 de diciembre, y al Reglamento n.º 1751/1984, de la Comisión, de 13 de junio, por los que se regula el régimen de importación temporal y que fijan los bienes excluidos del mismo.
- Que la duración máxima de esta utilización sea de 24 meses, que es la duración máxima de este régimen aduanero.

La diferencia con la excepción anterior es que aquella requería una utilización en operaciones gravadas, mientras que el régimen de importación temporal excluye precisamente tales usos.

5.2.7. Bienes empleados en entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración

A los efectos de la aplicación del IVA, el gas, el calor, el frío, la electricidad y demás modalidades de energía se consideran como bienes muebles corporales (art. 8.1 LIVA). Ello debiera suponer que los intercambios intracomunitarios de estas mercancías siguieran las reglas generales, tributando como adquisiciones intracomunitarias.

No obstante, se comprobó, como consecuencia de la liberalización y apertura de los mercados nacionales de energía a operadores de otros Estados, que no se podía controlar físicamente la entrada y salida de energía a través de las redes de distribución, por lo que resultaba imposible aplicar, con un mínimo de fiabilidad, el régimen general de los intercambios intracomunitarios de mercancías que hemos mencionado.

En su lugar, se optó por aplicar unas reglas de localización a las entregas de electricidad y gas a través de la red de distribución, de cualquier red conectada a dicha red, o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración,

contemplada en nuestra normativa en el apartado siete del artículo 68 de la LIVA. Las reglas de localización son dos: en las entregas efectuadas a un empresario o profesional revendedor, el lugar de localización será la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente del revendedor; en las restantes entregas, se localizarán en el lugar en que su adquirente efectúe el uso o consumo efectivos.

En este caso también se excluyen las operaciones relativas al gas, electricidad, frío y calor del régimen de intercambios intracomunitarios, como norma técnica asociada a la aplicación de las reglas de localización descritas, tanto si en el intercambio internacional ya se ha producido una transmisión del poder de disposición como si no se hubiera producido esta, que sin la presente regla especial constituiría una operación asimilada a la AIB.

6. DEVENGO

Con carácter general, las entregas intracomunitarias se devengarán el día 15 del mes siguiente a aquel:

- a) En el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.
- b) En el que los bienes se pongan a disposición del adquirente en el marco de las entregas de bienes de acuerdos de venta de bienes en consigna.

Por excepción, si con anterioridad a dicho momento se hubiera expedido la factura, el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

EJEMPLO 15

Una empresa establecida en el TAI ha remitido diversas mercancías a una empresa francesa. La fecha de remisión ha sido el 26 de abril. La factura se ha expedido:

- Opción a): el 27 de abril.
- Opción b): el 20 de mayo.

¿Cuándo se ha devengado la EIB?

.../...

.../...

Solución:

Como regla general, el devengo de la EIB se produce el día 15 del mes siguiente a la fecha de remisión de las mercancías. No obstante, cuando con anterioridad a dicha fecha se expida factura, el devengo se producirá en el momento de la expedición de esta.

En consecuencia, en el caso a), al expedirse la factura el 27 de abril, fecha anterior al 15 de mayo, el devengo será el citado 27 de abril. En el caso b), al expedirse la factura el 20 de mayo, fecha posterior al 15 de mayo, el devengo se producirá el 15 de mayo.

Como reglas especiales, ligadas a los acuerdos de venta de bienes en consignación (introducidos por la Directiva (UE) 2018/1910, transpuesta por RDL 3/2020) se fija el momento del devengo en el momento en el que, por incumplir las condiciones legalmente previstas, los bienes remitidos dan lugar a un *transfert*. Así, se produce el devengo ya sea en el momento en que se produzca el incumplimiento de las condiciones a que se condicionan estas operaciones, ya sea al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses máximo en el que pueden permanecer las mercancías remitidas en dicho régimen particular.

EJEMPLO 16

Una empresa establecida e identificada únicamente en el TAI ha remitido diversas mercancías a Francia, con destino a un empresario francés, cliente suyo, que adquirirá las mercancías cuando, por exigencias del mercado, le sean necesarias, quedando mientras tanto almacenadas en depósito en los locales de la empresa francesa. Se cumplen, además, las obligaciones de registro y declaración de tales operaciones. Las mercancías, después de tres meses almacenadas, se pierden debido a un accidente natural ¿Cuando se ha devengado esta operación?

Solución:

La operación descrita es una venta de mercancías en consignación, en la que se cumplen, en principio, las condiciones legalmente establecidas para la aplicación de este régimen particular. En consecuencia, esta operación no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías.

Sin embargo, en el momento en el que se produce la pérdida de las mercancías se devenga el *transfert*, que dará lugar en destino a una OAIB a liquidar por el empresario que remitió las mercancías.

Finalmente, se establece una regla especial para los suministros que constituyan EIB o *transfert*, en los que no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la exigibilidad se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, fijándose en estos casos el último día de cada mes, por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, y hasta la fecha de devengo.

7. EL FRAUDE EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

7.1. EL FRAUDE EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: UNA CUESTIÓN FUNDAMENTAL PARA LOS INGRESOS FISCALES

El principio de neutralidad del IVA, al que nos hemos referido en el capítulo 1, impone la deducción de las cuotas que se hayan soportado por repercusión otros empresarios o profesionales del importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan los propios empresarios y profesionales, obligando al ingreso en el Tesoro exclusivamente de la diferencia entre el impuesto repercutido y el impuesto soportado, lo que por otra parte es el valor añadido por esos empresarios o profesionales.

Esta mecánica de liquidación ha supuesto, desde siempre, la existencia de prácticas para el abuso de la deducción, minorando la carga tributaria de los obligados de forma impropia. Especial relevancia han tenido y aún mantienen la deducción de facturas falsas, expedidas tanto por empresarios dedicados de forma principal a esta actividad y que simplemente evitan el ingreso del impuesto que se repercute (los conocidos como «factureros»), como por empresarios acogidos a modalidades de tributación objetiva (como el régimen especial simplificado), para los que el aumento de las operaciones no se traducen en un incremento de la deuda tributaria. En ambos casos las facturas expedidas no se corresponden con operaciones reales o suponen un incremento del precio de estas sobre su valor normal, generando por ello unas mayores deducciones de las procedentes. La ventaja que ofrece este fraude frente a la mera evasión del ingreso fiscal es trasladar el elemento principal del riesgo de una persona o entidad con una actividad real y que quiere mantenerse en el mercado a otra que carece normalmente de esa actividad, por lo que su erradicación del mercado no supone una contingencia valorable. Por otro lado, la empresa que minorra su carga fiscal se ampara en un documento de deducción completo, de gran relevancia en un impuesto de carácter formalista como es el IVA, lo que impone una carga de prueba más extensa a la Administración para descubrir la fal-

edad de las facturas. Ello requiere, invariablemente, la necesaria participación de la Inspección de los Tributos, que por la propia configuración de sus procedimientos, contempla un menor número de actuaciones de control, con unas mayores posibilidades de escapar con éxito en este fraude.

Los fraudes de los que vamos a ocuparnos en este apartado parten de la misma idea presente en los supuestos antes mencionados. Mas, como luego analizaremos, presentan dos rasgos específicos. El primero es que no atienden generalmente a la reducción de la carga tributaria de una empresa con una actividad real. Su objetivo, mediante el aprovechamiento del sistema transitorio en los intercambios intracomunitarios, es sustraer del Tesoro el mismo importe del impuesto que se deja de ingresar y distribuirse entre todos los participantes dicha cantidad, sin que exista otra actividad real distinta a este fraude. La segunda, presente también en algunos casos de facturación falsa, aunque en mucha menor medida, es la organización del fraude. La experiencia ha demostrado que con la finalidad de obtener este provecho indebido se forman verdaderas tramas o cadenas de empresarios esperando todos y cada uno su trozo en el pastel. Precisamente la estructura circular de los participantes en el fraude, que hacen circular los bienes entre ellos, devino su denominación de *fraude carroussel* en Francia, traducida en España por fraude carrusel. También se ha traducido directamente en Italia, con el término *carosello* y en Alemania *karussellbetrug*. Mantiene su denominación específica, quizá más descriptiva, el inglés, que lo denomina *missing trader fraud*, que podemos traducir libremente como el fraude del operador escondido.

La magnitud del problema se ha convertido en inmensa. Las estimaciones más fiables del importe del fraude carrusel, como la realizada por la Comisión Europea, lo cuantifican en un 10% de los ingresos fiscales por IVA de los Estados miembros, que alcanza la cifra de 60.000 millones de euros; según la Propuesta de Resolución del Parlamento Europeo sobre una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal (2008/2033(INI)]. Otros autores se aventuran con cifras mucho más altas, como 12.000 millones de euros solo en Gran Bretaña (Tomás Moreno Castejón, Vicente Marín Vacas y Javier Hurtado Puerta, en su artículo «El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión» recogen esta cifra publicada en el periódico británico *The Independent*).

Muchos son los perjudicados por esta actividad ilegal. En primer lugar se coloca, evidentemente, la Hacienda Pública, por los ingresos fiscales perdidos cuya magnitud hemos avanzado. También se perjudica a empresarios legítimos, que se ven desplazados y pierden oportunidades de negocio, pues en muchas ocasiones el fraude carrusel sirve para introducir en el mercado productos a unos precios inferiores a los normales, basándose dichos precios no ya en una actividad productiva o comercial, sino en el «ahorro» proporcionado por el impuesto evadido. También puede perjudicar a los consumidores

de los bienes y servicios, sobre los que se pueden proyectar los procedimientos de comprobación tributaria e incluso se pueden ver afectados en su patrimonio por la pérdida del derecho a deducir o por el establecimiento de supuestos de responsabilidad, ante el con vencimiento por los órganos de comprobación de la participación más o menos mediata en la defraudación. Igualmente otras instituciones prestadoras de servicios, fundamentalmente del sector financiero, pueden verse salpicadas en su imagen por la utilización de las mismas por las redes de fraude. Finalmente, incluso la imagen internacional de un país puede verse afectada, cuando las tramas los eligen para residenciar a las sociedades distribuidoras, redundando en perjuicios adicionales para sus empresas que pueden ser evitadas por los operadores de otros Estados ante la evidencia de una mayor suspicacia de las autoridades fiscales de los demás Estados miembros en relación con las operaciones que provienen de dicho país.

Como veremos al estudiar las distintas modalidades que reviste este fraude, encuentra su fundamento, por una parte, en la exención de las entregas intracomunitarias, operación que goza de la exención plena, y que permite la devolución de las cuotas soportadas al que realiza la entrega, y, por otra parte, el sistema de las adquisiciones intracomunitarias que traslada la tributación de la operación al adquirente permite que se construya una cadena de repercusión falseada sobre la ausencia de ingreso por el adquirente original.

Junto con las operaciones intracomunitarias se han utilizado, en menor medida, otro tipo de operaciones del comercio internacional para el desarrollo de estos mecanismos de fraude, como las exportaciones, los regímenes aduaneros, especialmente el tránsito, o incluso en el sector servicios.

7.2. LA OPERATIVA DEL FRAUDE

7.2.1. El fraude en las adquisiciones

En la modalidad más sencilla de fraude se trata simplemente de obtener un bien exento de IVA y venderlo con IVA, dejando de ingresar la cuota tributaria que se ha repercutido.

Para ello, simplemente se adquiere por un empresario un bien en un Estado miembro distinto a aquel donde se encuentra establecido. La venta realizada es una EIB, por lo que no existe cuota soportada. El empresario adquirente debería declarar la adquisición intracomunitaria, lo que normalmente no se realiza, aunque no conlleve cuota a

ingresar (pues el impuesto devengado en la adquisición puede deducirse al tiempo de su devengo). Posteriormente vende los bienes adquiridos a otro empresario, normalmente con un precio reducido sobre el normal de mercado para asegurarse una clientela alta, repercutiendo el impuesto, que no ingresa. El comprador de estos bienes deduce las cuotas soportadas, aunque no hayan sido ingresadas, al disponer de una factura expedida por su proveedor y poder acreditar la realidad de las operaciones. La empresa que ha realizado la adquisición intracomunitaria y que ha dejado de ingresar el impuesto se conoce como «trucha» (se dan distintas denominaciones para las truchas. En España se les conoce, además de por este nombre, por el de operador desaparecido; en Gran Bretaña y, a menudo, en Alemania se les denomina *missing trader*; en Francia, *opérateur défaillant*; en Italia, *importatore effimero*. El origen de esta denominación de «truchas», que no está claro, lo puede adivinar cualquier aficionado a la pesca, pues es legendaria la habilidad de estos peces para evitar pasar a la condición de pescados).

Esta modalidad puede trasladarse a otras operaciones distintas de las adquisiciones intracomunitarias. Así, en bienes procedentes de terceros Estados, cuya entrada se vincula a regímenes suspensivos, fundamentalmente el régimen de tránsito, se puede lograr la adquisición sin impuesto sustrayéndolo al control aduanero o transformando la importación en una operación asimilada a esta, que no se liquide.

Igualmente puede realizarse en el sector servicios, al recibir servicios localizados en el TAI, en los que el destinatario sea sujeto pasivo por inversión, y que no sean objeto de autoliquidación.

También puede realizarse mediante el abuso de REBU, relacionado con las adquisiciones intracomunitarias. Este régimen permite a determinados empresarios revendedores transmitir elementos que han adquirido y que llevan en su precio el impuesto incorporado, fijando la base imponible en función de su margen de beneficios. Ello determina unas condiciones especiales de repercusión, pues el impuesto no se detalla en factura y, consecuentemente, no se permite su deducción. Los bienes transmitidos con destino a otro Estado miembro con aplicación de este régimen no determinan la realización de AIB.

No obstante, este régimen puede renunciarse operación por operación, repercutiendo el impuesto correspondiente. Cuando se une esta facultad de renuncia con el intercambio intracomunitario, permite generar una ficción ante dos Administraciones nacionales. En el Estado de origen se renuncia a la aplicación del régimen especial, quedando por tanto sujeto al régimen ordinario, y produciéndose en destino una adquisición intracomunitaria. Por el contrario, en el Estado de destino no se autoliquida dicha adquisición intracomunitaria, al manifestar el adquirente que el bien se encuentra sujeto al régimen especial.

Esta modalidad de fraude sencilla no requiere participación alguna de empresa adicional a la trucha, que sencillamente necesita procurarse los bienes y ofrecer un precio atractivo en el mercado para colocarlos. Su beneficio viene constituido por el IVA repercutido no declarado minorado en el descuento sobre su precio de compra ofrecido para garantizar la venta de los productos. Por ello, es condición *sine qua non* que la trucha se sitúe en el punto de recepción de las mercancías tras la operación exenta, de forma que disponga de las mismas sin IVA soportado.

7.2.2. El fraude carrusel

El fraude carrusel surge de una concertación entre los operadores que hemos contemplado anteriormente. El funcionamiento comienza de la misma forma que hemos descrito, con una entrega intracomunitaria por una empresa de otro Estado miembro, verificándose una adquisición en España. Posteriormente este empresario (trucha) vende los bienes con una rebaja sensible sobre el precio de compra, repercutiendo el impuesto correspondiente, que no ingresa.

El empresario adquirente de los bienes de la trucha los vende a la sociedad que ha iniciado el tráfico circular en el primer Estado miembro por un precio superior al que los ha comprado, pero aun así inferior a aquel por el que fueron transmitidos por la sociedad primera. Esta entrega es una EIB, en la que no se devenga el impuesto, aunque al tratarse de una operación con derecho a la deducción, obtiene la devolución del impuesto soportado. Su beneficio así viene determinado por su margen comercial. A esta entidad se le denomina generalmente «agente» (su denominación en inglés es *broker*, utilizada también a menudo en España y en Alemania. En francés se le denomina *courtier*; en italiano, *interposto*).

La empresa inicial adquiere nuevamente los bienes que ha puesto en circulación, con una rebaja en el precio, que pueden ser introducidos nuevamente en la cadena entre empresas. Su beneficio viene determinado por su margen comercial, por diferencia entre su precio de compra y de venta. Se le conoce como «sociedad instrumental» (denominación inglesa de *conduit company* es incluso más utilizada en España que la mencionada. En Francia se le denomina *relais*; en Alemania, *zwischenengesellschaft*).

La operativa descrita, suficiente para explicar el mecanismo de fraude, se complica en la realidad mediante la interposición de una serie de entidades entre la trucha y la entidad agente que realiza la entrega intracomunitaria hacia la sociedad instrumental y que solicita la devolución, con la finalidad de «oscurer» el entramado y que no aparezca de forma tan evidente la relación que guardan los distintos participantes. A estas

entidades se les denomina «pantallas» (su denominación inglesa es *buffer*. En Francia se les conoce por el expresivo nombre de *tampon*. En Alemania se denominan *pufferfirma*. En Italia, *rivenditore interponerte*).

En ocasiones la remisión no se realiza directamente a la sociedad instrumental desde la entidad agente. Puede remitirse desde esta entidad a otra trama de fraude en un Estado miembro distinto, que reproduce el mismo esquema de trucha, pantallas y agente; o bien puede remitirse a sociedades vinculadas con la sociedad instrumental, que o bien se encargan de la nueva remisión a la trama original, a otras tramas de fraude en el mismo u otro Estado, o simplemente para hacer llegar los bienes a la sociedad instrumental para recomenzar la operativa.

La distribución del beneficio entre las distintas entidades participantes en el fraude puede observarse en el siguiente cuadro, obtenido del estudio «Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario», de Ignacio Méndez Cotezano y Juan Antonio Pujante Gil; *Cuadernos de Formación* n.º 6/2008, IEF:

Sociedades participantes	Precio de compra	IVA soportado	SUMA	Precio de venta	IVA reperc.	SUMA	Margen comercial	IVA a ingresar o a devolver	IVA ingresado o devuelto	Beneficio obtenido
Sociedad B (Trucha)	100	0	100	88,90	14,22	103,12	-11,10	14,22	0	3,12
Sociedad B ₁ (Interm.)	88,90	14,22	103,12	92,46	14,79	107,25	3,56	0,57	0,57	3,56
Sociedad C (Final)	92,46	14,79	107,25	196,15	0	96,15	3,70	-14,79	-14,79	3,70
Sociedad A (CEE)	96,15	0	96,15	100	0	100	3,85	0,00		3,85
Beneficio obtenido = Importe de lo defraudado →									-14,22	14,22

7.2.3. Otras modalidades del fraude carrusel

La mecánica que hemos visto puede presentarse con rasgos específicos, dando lugar a modalidades específicas del fraude en cadena.

7.2.3.1. Fraude carrusel documental

En este caso la operativa es idéntica a la descrita con carácter general para el fraude carrusel, pero a diferencia de este, en el que las mercancías van girando por toda la cadena del fraude, lo único con lo que se comercia son facturas y documentos representativos de las mercaderías.

7.2.3.2. Fraude carrusel extracomunitario

Se trata, tal y como hemos señalado en el apartado correspondiente al fraude en las adquisiciones, de sustituir la adquisición intracomunitaria realizada por la trucha por una adquisición procedente de un tercer Estado, sin liquidar la importación, bien sea a través de vincularla a un régimen aduanero y sustraer los bienes al control de las autoridades aduaneras, bien sea convirtiendo la importación en una operación asimilada, mediante la realización de entregas o prestaciones de servicios exentas mientras se vinculen al régimen aduanero.

A partir de este momento, la operatoria es idéntica, pudiendo remitirse finalmente los bienes a otro Estado por la entidad agente o, más frecuentemente, remitiendo los bienes nuevamente al exterior mediante una exportación.

7.2.3.3. Fraude en las entregas

Quizá sea esta una de las modalidades más particulares de las relacionadas con fraude carrusel. En este caso, una empresa establecida en el mercado desea vender sus productos sin repercusión del IVA. Para justificar dichas ventas sin repercusión realiza entregas simuladas a empresas establecidas en otros Estados miembros, que en realidad se trata de truchas.

A diferencia del verdadero fraude carrusel, en este caso no hay circulación posterior de las mercancías, que han salido de la trama de fraude (aunque los adquirentes de los bienes sin impuesto suelen ser empresas sumergidas, constitutivas de su propia modalidad de fraude), o, en todo caso, es un fraude documental.

7.2.3.4. Fraude del facturador cruzado o cruz belga

Esta operación combina elementos del fraude carrusel con el fraude en las entregas. Al igual que en el caso anterior, una empresa quiere vender sus productos sin IVA a un cliente interior. Se realiza esta venta, sin repercusión del impuesto. Para justificar sus operaciones la empresa vendedora emite factura a otra empresa establecida en el territorio de otro Estado miembro, vendiendo el bien por un precio inferior al de mercado. Esta empresa que ha recibido la factura, pero no la mercancía, realiza nuevamente una entrega hacia el país desde el que se expidió la mercancía, a un precio superior al de compra pero aún inferior al de mercado. La empresa establecida en el territorio donde se realizó la entrega realiza una entrega interior a favor del adquirente original de las mer-

cancias, repercutiéndole el IVA. Aunque no siempre es así, esta empresa suele ser una trucha, que deja de ingresar el impuesto. La empresa adquirente original de las mercancías ha obtenido así, por un lado, las mercancías, con un precio reducido por el fraude desplegado, y por otro lado, una factura con un impuesto que puede deducir.

7.2.3.5. *La trucha remota*

Esta operación sirve para violentar los controles que vienen desplegando las Administraciones fiscales sobre los operadores con NOI activado para las operaciones intracomunitarias. El mecanismo es el propio del fraude carrusel. Su peculiaridad viene determinada por la existencia de un operador que se sitúa en otro Estado miembro de la Unión Europea, con un número de operador activado y dispuesto para ser comunicado a la sociedad instrumental, de tal forma que esta no tenga problemas en su país de establecimiento acreditando el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención. Esta sociedad con número de operador realiza una adquisición intracomunitaria, cuyo lugar de destino no es el territorio donde se encuentra establecida. A la llegada de las mercancías, son entregadas a una empresa establecida en este territorio. La adquisición intracomunitaria resulta pues exenta como operación triangular, debiendo tributar en esta entrega por inversión del sujeto pasivo la entidad que ha recibido las mercancías. Esta es en realidad una trucha que no dispone de número de operador para realizar operaciones intracomunitarias, pero que a través de este mecanismo ha recibido las mismas mercancías sin carga impositiva.

7.2.3.6. *La suplantación del número de operador*

Otra alternativa usada por truchas y tramas para burlar los cada vez mayores controles desarrollados sobre los empresarios con número de operador habilitado es la usurpación del número de operador de otro empresario. Así, la única especialidad que ofrece esta modalidad es que las operaciones de compra que realiza la trucha se lleva a cabo con el número de un operador legal y establecido, sin ningún conocimiento por parte de este de los manejos que se realizan con su número.

Esta modalidad se presenta en muy diversas formas. Desde aquellos casos en los que se crea la apariencia de actuar en nombre de la sociedad cuyo nombre y número de operador se facilita; hasta casos en los que se ha conseguido falsificar una firma electrónica, presentándose ante la propia Administración como si de dicha empresa se tratara, solicitando el alta del número de operador y actuando, a partir de dicha falsificación, en nombre de la empresa.

7.3. LOS SUJETOS PARTICIPANTES EN EL FRAUDE

7.3.1. La trucha

Tal y como hemos comprobado en las modalidades de fraude descritas, la trucha se constituye como el vértice del fraude. Se trata de la empresa que recibe los bienes, sin impuesto devengado, y que realiza las entregas interiores de los mismos, sin ingresar el IVA que se repercute en la venta. De hecho, esta cantidad dejada de ingresar es el beneficio a distribuir entre los participantes.

Generalmente se trata de empresas efímeras, que tratan de realizar gran cantidad de negocio en el menor tiempo posible. Trata de acompasar sus actividades al ritmo de las comprobaciones de la Administración, iniciando una actividad vertiginosa lo más lejos posible del momento del inicio de las campañas de comprobación del IVA de la Administración tributaria.

Carece de infraestructura, medios materiales o humanos y bienes; sus administradores, al menos de derecho, suelen ser insolventes, de tal forma que no se pueda dirigir contra los mismos, a través de declaraciones de responsabilidad, la acción de cobro por las deudas dejadas de ingresar.

No presentan declaraciones, no cumplen obligaciones formales (al menos no las cumple desde la activación del número de operador), y desde luego no realiza ingresos en el Tesoro.

7.3.2. Las sociedades pantalla

Las sociedades pantalla cumplen una mera misión de difuminación del fraude y entorpecimiento de la actuación administrativa. Como corresponde a esta misión son entidades que presentan un cumplimiento escrupuloso de sus obligaciones fiscales, incluyendo las formales; presentan las declaraciones, ingresan puntualmente el impuesto, cumplen con sus obligaciones registrales, atienden a la actuación de comprobación y presentan toda la documentación acreditativa de sus operaciones. Son entidades más estables que las truchas, ya que al fin y al cabo no presentan un riesgo fiscal.

Quizá los signos externos más característicos sean que carece de una infraestructura suficiente para la magnitud de las operaciones que realiza (lo cual resulta lógico con una empresa que no es sino correa de transmisión de los bienes entre la trucha y el agente,

sin más necesidades comerciales) y que, no pocas veces, se domicilian en «nichos de sociedades», despachos profesionales o domicilios donde tienen su domicilio social y sede numerosas sociedades.

En ocasiones, el examen de los movimientos de fondos revelan que estas entidades tienen importantes descuadres en sus cobros y pagos. Así, mantienen deudas con la trucha de la que han adquirido los bienes, a la que han satisfecho exclusivamente el importe de su «comisión», y perciben de su comprador, la sociedad agente, exclusivamente el importe de su comisión. Su beneficio viene determinado por la diferencia.

Como hemos visto, según se cierran alrededor de las tramas de fraude los lazos de la comprobación, ingenian nuevos procedimientos que tienen por objeto ofrecer una apariencia de legalidad. Los más habituales son la realización en el mercado, con destino a empresas totalmente desligadas de la trama de fraude, de las mercancías. No obstante, como la salida de las mercancías de la trama rompe el círculo perfectamente establecido de reparto del beneficio, que se completa al percibir la devolución del IVA, se genera una cadena nueva aparentemente «limpia», desligada de la trama habitual de la trucha. A los participantes en esta cadena se les conoce como «contra-traders». Finalmente esta cadena, cuya única finalidad es introducir nuevas pantallas en la trama inicial para «marear» la comprobación, acaba o bien realizando una entrega intracomunitaria o bien una exportación, que les permita recuperar el IVA soportado y devuelva las mercancías al eslabón inicial, la sociedad instrumental.

7.3.3. La sociedad agente

Esta entidad es la que culmina el fraude iniciado con la trucha. Se trata generalmente de una sociedad bien establecida en el mercado, que tiene una actividad adicional a la propia del fraude en cadena, de forma que presenta una organización de medios de producción y cuenta con recursos humanos para llevar a cabo una explotación económica.

Dichas condiciones tienen por objeto dar «solvencia» ante la Administración a la culminación del fraude. No debe olvidarse que el presupuesto para ello es la recuperación del IVA dejado de ingresar por vía de devolución.

La participación de estas entidades en el fraude se asoma, como hemos señalado anteriormente, a través de los movimientos de fondos. Asumen las deudas que mantienen las truchas con la sociedad instrumental por sus adquisiciones, las de las sociedades pantalla con la trucha o pantallas anteriores, y no cobran las remisiones de mercancías que realizan a su cliente la sociedad instrumental (es más, les realizan los pagos pendientes

por la parte del beneficio que les corresponden). Es decir, muchas veces sus movimientos financieros reflejan una operativa de «cámara de compensación» del fraude, teniendo presente que el importe del beneficio global a distribuir se corresponde con la devolución practicada por la Administración y que se percibe por esta entidad.

7.3.4. La sociedad instrumental

En la modalidad más sencilla de las truchas, la sociedad que realiza la entrega no es consciente de que el comprador de las mercancías (la trucha) piensa evadir el impuesto en el país de recepción. Por otra parte, no perjudica a la Hacienda Pública en su país, ya que se trata de una entrega exenta y ha realizado una entrega intracomunitaria cumpliendo con todos los requisitos.

Cuando el fraude se convierte en circular, la sociedad instrumental se configura como un elemento activo del fraude, tan necesario como la trucha y el agente. Sus remisiones a la trucha gozan de exención en el Estado de expedición y permiten a esta la recepción de mercancías sin impuesto, pudiendo ofrecer la rebaja de la que obtiene su comisión. Cuando se completa el flujo circular del fraude, recibe las mercancías de la sociedad agente, permitiendo que esta obtenga la devolución del impuesto soportado al haber realizado una entrega intracomunitaria.

Se trata generalmente de una empresa con las mismas características que el agente: establecida en el mercado, con medios de producción y recursos humanos, que realiza otras actividades perfectamente legales. Participa por el interés que tiene al percibir su comisión. No corre un riesgo fiscal inmediato, en la medida que sus operaciones no ocasionan fraude en el Estado donde está establecida, y es difícil que las autoridades de los Estados donde se ha ocasionado el fraude alcancen a una entidad establecida en otro Estado miembro.

7.4. PRINCIPALES SECTORES DE FRAUDE LIGADO A OPERACIONES INTERNACIONALES

Casi cualquier producto es apto para el tráfico circular en el fraude carrusel, en la medida que no va a salir de la trama circular. No obstante, su desarrollo como perfeccionamiento del fraude en las adquisiciones llevado a cabo por las truchas ha determinado que se produzca con los mismos bienes que se utilizaban en este. Así, se prefieren bienes de alto valor económico, de condiciones y calidad homogénea, que determinan

unos precios de mercado conocidos, y en los que se opera con márgenes comerciales pequeños. De esta forma, el descuento que ofrece la trucha, consistente en parte del impuesto evadido, permite darle una salida importante en el mercado, al suponer un descuento importante en un bien cuyo valor normal es conocido por todos los participantes en el mercado.

Quizá los productos que más frecuentemente se han visto relacionados con el fraude intracomunitario sean los componentes informáticos y los productos de telefonía móvil. Ejemplo claro de ello es que el Reino Unido ha establecido como medida precautoria y de lucha contra el fraude la inversión del sujeto pasivo en relación con estos productos. En el caso español, las circunstancias especiales del mercado de telefonía han determinado una menor relevancia de estos productos en el fraude, aunque por el contrario ha favorecido el establecimiento en nuestro territorio de sociedades instrumentales que originaban el fraude en otros Estados. Cualquiera de las modalidades de fraude se ha visto relacionada con estos productos.

Otros productos en los que también se ha detectado un volumen importante de fraude relacionado con las operaciones intracomunitarias son los productos de bienes objeto de IIEE. En este caso la posible evasión no solo del IVA sino de los IIEE hace que el fraude resulte especialmente ventajoso. No obstante, se suele limitar a un fraude de adquisiciones, ya que el objeto no es la circulación de los bienes, sino su comercialización, y a un abuso de la condición de operador de los IIEE.

Finalmente debemos destacar el fraude relacionado con los vehículos. Al igual que en el caso anterior, no es generalmente un fraude circular, sino que tiene como finalidad colocar en el mercado los vehículos con un precio rebajado, fruto de la apropiación del impuesto. Es en este sector donde se han conocido dos de las modalidades de fraude que veíamos: el abuso del régimen especial de bienes usados y la facturación cruzada (fraude de la cruz belga).

7.5. ACTUACIONES DE PREVENCIÓN Y REPRESIÓN DEL FRAUDE EN LAS OPERACIONES INTERNACIONALES: OPCIONES ADOPTADAS EN LA UNIÓN EUROPEA

Aunque este sea un problema que afecta al conjunto de los Estados miembros de la Unión Europea, hasta el momento no se ha adoptado una estrategia conjunta por los mismos. Las distintas soluciones se han arbitrado de forma individual por los Estados miembros.

Una de las soluciones más elementales ha consistido en negar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en estas operaciones, ya que la culminación del fraude exige que el destinatario de los bienes deduzca el impuesto soportado que ha repercutido la trucha o las pantallas. En el caso del fraude carrusel esta situación se hace más patente, pues el beneficio obtenido por los participantes es precisamente el impuesto soportado y reintegrado por la Administración vía devolución del impuesto soportado. Los motivos esgrimidos más relevantes han consistido en la finalidad fraudulenta de la deducción o, incluso, la nulidad de las operaciones de acuerdo con las normas civiles y mercantiles. El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de analizar estas actuaciones, sentando unos principios bastante exigentes para la adopción de la medida.

Otra de las medidas planteadas y desarrolladas ha sido la inversión del sujeto pasivo. Esta medida se ha usado con anterioridad en relación con sectores concretos en los que existe una posibilidad de fraude por falta de ingreso de las cuotas repercutidas. Su característica fundamental es hacer coincidir la condición de sujeto pasivo con la de obligado a soportar la repercusión. Con ello se impide que se pueda deducir una cuota en la que el sujeto pasivo no haya ingresado la cuota. La experiencia más interesante en este punto es la adoptada por Reino Unido, que ha aplicado previa autorización del Consejo, la regla de inversión del sujeto pasivo para entregas de productos de telefonía, componentes informáticos y *hardware*, consolas de juegos, aparatos de posicionamiento por satélite (GPS) y grabadores y reproductores de imágenes y sonido, por un importe superior a 5.000 libras. La Comisión emitió inicialmente una comunicación desfavorable sobre esta medida COM (2006) 404, por considerar que modificaba el sistema común del IVA; aunque posteriormente cambió de criterio, emitiendo opinión favorable en COM (2006) 555, de 28 de septiembre. La autorización se concedió por Decisión del Consejo de 16 de abril de 2007 (2007/250/CE), por la que se autoriza al Reino Unido a establecer una medida especial de inaplicación del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, hasta el 30 de abril de 2009 (DOUE, 26 de abril de 2007).

Otros Estados, como Alemania y Austria, han propuesto que se aplique de forma generalizada la inversión del sujeto pasivo, en tanto no se aplique el sistema definitivo del IVA, petición que no ha sido recibida por la Comisión al suponer un cambio fundamental en la estructura común del IVA.

Finalmente, también se ha arbitrado como medida de reacción contra el fraude organizado en el IVA el establecimiento de un supuesto específico de responsabilidad, que, bajo determinadas condiciones, permita declarar responsable del impuesto dejado de ingresar por el transmitente al adquirente o adquirentes sucesivos en la cadena de transmisiones. También sobre este punto ha tenido oportunidad de pronunciarse el Tribunal de Luxemburgo, que ha delimitado el alcance de las condiciones bajo las cuales se puede producir la declaración de responsabilidad.

7.6. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS EN RELACIÓN CON LAS DISTINTAS MEDIDAS ADOPTADAS CONTRA EL FRAUDE CARRUSEL

7.6.1. Pérdida del derecho a la deducción

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo ha estudiado la cuestión de la exclusión del derecho a la deducción en las tramas de fraude en Sentencia de 12 de enero de 2006, Asuntos acumulados C-254/03, C-355/03 y C-484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd y Bond House Systems Ltd.

En el caso de autos las empresas recurrentes habían adquirido, tras operaciones sucesivas, bienes transmitidos por truchas. La Administración británica denegó el derecho a la deducción por considerar que las ventas realizadas no constituían entregas efectuadas en el marco de una actividad comercial y que las operaciones carecían de sustancia económica. En consecuencia, se entendía que las operaciones no generaban derecho alguno a devolución.

Para ver el alcance de este pronunciamiento, conviene analizar el planteamiento de la cuestión que se remite al TJUE:

«22. En los asuntos C-354/03 y C-355/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que los hechos de los litigios principales se presumen probados. Dicho órgano menciona como pertinentes los hechos siguientes:

- Se ha producido un fraude "en cadena".
- Optigen y Fulcrum, partes inocentes, no estaban implicadas en dicho fraude, del cual no tenían conocimiento y no tenían por qué tener conocimiento más que en su condición de clientes ordinarios de un comerciante y de proveedores ordinarios de una sociedad establecida en otro Estado miembro.
- Optigen y Fulcrum no tenían ningún contacto con el operador incumplidor o que utilizó un número de identificación a efectos del IVA usurpado.
- Las 9 compras realizadas por Fulcrum y con respecto a las cuales se le denegó la devolución del IVA no le parecieron diferentes de las otras 467 compras que efectuó a lo largo del trimestre considerado.
- En la fecha en la que Optigen y Fulcrum compraron los bienes y pagaron el IVA correspondiente, el fraude "en cadena" no se había completado y

todavía no había tenido lugar la «desaparición» de un operador incumplidor, de modo que uno u otro de esos hechos podría no haberse producido.

23. En el Asunto C-484/03, el órgano jurisdiccional remitente señala que Bond House cuestiona un número limitado de constataciones de hechos o de conclusiones del VAT and Duties Tribunal, Manchester. Entre los hechos que no son discutidos se encuentran los siguientes:

– Bond House estaba bien considerada por los Commissioners y no era sospechosa de haber cometido ningún fraude en relación con el IVA.

– Dicha sociedad ignoraba la existencia del fraude alegado por los Commissioners y no actuó imprudentemente.

– Bond House no se relacionó con ninguno de los proveedores que, según los Commissioners, actuaron de manera fraudulenta.

– Todas las operaciones efectuadas por Bond House así como las que se realizaron antes y después de que dicha sociedad hubiera comprado y vendido las mercancías de que se trata eran reales: al realizar cada una de esas operaciones, tales mercancías cambiaron de manos y dieron lugar a un pago.

– Las operaciones que el VAT and Duties Tribunal, Manchester, consideró que carecían de sustancia económica no eran diferentes de otras operaciones realizadas por Bond House y cuya sustancia económica no se discutía, puesto que nada indicaba que formaran parte de un fraude "en cadena".

24. En esencia, Bond House mantiene que, dado que las compras y las entregas de que se trata en el litigio principal se realizaron realmente, no puede afirmarse que no constituyan "entregas" o "actividades económicas" a efectos del IVA únicamente debido a que, en otro punto de la cadena de entregas, y sin que Bond House tuviera conocimiento de ello, un defraudador facturara el IVA a un cliente pero no lo declarara a los Commissioners. Además, no hay ninguna razón para creer que las operaciones realizadas antes, o después, de que el fraude tuviera lugar y que implicaban a personas que ignoraban la existencia de dicho fraude o del defraudador, formaban parte de tal fraude o del plan del defraudador. La resolución del VAT and Duties Tribunal, Manchester, es contraria al espíritu del sistema común del IVA. Como medio de lucha contra el fraude, esa resolución es desproporcionada y puede tener un efecto disuasorio sobre el comercio legítimo, infringiendo el artículo 28 del Tratado CE. A su juicio, dicha resolución es asimismo contraria al principio de seguridad jurídica, puesto que los sujetos pasivos ya no pueden emitir facturas que mencionen el IVA, o rellenar sus declaraciones de impuestos, con un mínimo de certeza.

25. Los Commissioners alegan, en esencia, que las operaciones realizadas en el marco de un fraude "en cadena" no constituyen actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva. Por lo tanto, las 26 operaciones de que se trata en el litigio principal carecen de sustancia económica y quedan excluidas del ámbito de aplicación de la citada directiva. Estas operaciones no obedecen a una "actividad económica" y no son "entregas" a, o hechas por, Bond House. La decisión por la que se deniega a esta última la devolución del IVA de que se trata en el litigio principal no vulnera los principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica ni los derechos humanos.»

La conclusión que extrae el tribunal es que operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA tienen la naturaleza de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo en ejercicio de una actividad económica, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo si este no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior, y que era constitutiva de fraude. Se acuña así la conocida como Teoría de la Inocencia, que supone que el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la existencia de dicho fraude al IVA.

Las consideraciones que llevan al TJUE a estas afirmaciones son:

«44. De hecho, dicho análisis así como el de los conceptos de entregas de bienes y de sujeto pasivo que actúa como tal demuestran que estos conceptos, que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate.

45. Como el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 24 de la Sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), la existencia de una obligación de la Administración fiscal de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate.

46. *A fortiori*, es contraria a los citados objetivos la existencia de una obligación de la Administración fiscal, con el fin de determinar si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como

tal y una actividad económica, de tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

47. Como ha señalado el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, cada transacción debe ser considerada en sí misma y el carácter de una determinada operación en la cadena de entregas no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores.»

Este criterio ha sido nuevamente examinado en Sentencia de 6 de julio de 2006, Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, Alex Kittel y Recolta Recycling Sprl. En estos asuntos la situación de los recurrentes difiere, ya que en el primero de ellos, la sociedad a la que representa el liquidador Sr. Kittel había participado activamente en una trama de fraude, mientras que en el segundo no quedaba acreditado que la participación de la entidad fuera voluntaria.

La Administración belga decidió excluir la deducibilidad del IVA ya que los contratos de venta, realizados en una cadena de fraude y según la propia legislación belga, tienen una causa ilícita y son nulos de pleno derecho, bastando a estos efectos con que una de las partes haya contratado con fines ilícitos y sin que sea necesario que la otra parte contratante conozca estos fines.

El tribunal examina esta cuestión y señala que, pese a que exista una norma de derecho nacional según la cual el contrato de venta se considere nulo de pleno derecho, por la existencia de una causa ilícita imputable al vendedor, ello no puede suponer la pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado por el sujeto pasivo; sin embargo, considera que cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, puede denegarse el derecho a deducir. Se conoce a esta matización de la doctrina como Teoría del Conocimiento.

Otra vez, resulta interesante analizar la fundamentación del TJUE, fundamentalmente porque se apoya en la Sentencia de 12 de enero de 2006 a la que acabamos de hacer mención. Así, señala el TJUE lo siguiente:

«44. De lo anterior, el Tribunal de Justicia concluyó, en el apartado 51 de la Sentencia Optigen y otros, antes citada, que operaciones que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un

sujeito pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido del artículo 2.º, apartado 1, del artículo 4.º y del artículo 5.º, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

45. El Tribunal de Justicia puntualizó que el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado tampoco puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA (Sentencia Optigen y otros, antes citada, apartado 52).

46. Esta conclusión no puede ser diferente cuando tales operaciones, sin que el sujeto pasivo lo sepa ni pueda saber, se realizan en el marco de un fraude cometido por el vendedor.

[...]

49. La cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado (véase, en este sentido, el Auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 26). Según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA y resultante de los artículos 2.º de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las Sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29; de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 37, y Optigen y otros, antes citada, apartado 54).»

Aunque no se encuentren directamente relacionadas con las tramas de fraude, conviene destacar otras sentencias que también examinan la cuestión del derecho a la deducción en supuestos de posibles abusos o, cuanto menos, de uso exagerado del propio derecho.

La Sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-384/04, Halifax Plc, sentó un importante principio, pues aunque el tribunal considera que constituyen operaciones sujetas al impuesto las que cumplen los criterios objetivos en que se basa la conceptualización de las mismas, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico; destaca también que se puede excluir la deducibilidad del impuesto soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva, que se produce cuando la aplicación formal de los criterios contenidos en la norma del IVA redunde en la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al objetivo perseguido por dicha normativa.

La Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06, Part Service Srl, incide en la misma línea, destacando que para que exista una práctica abusiva no es necesario que la única finalidad de la operación sea la de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la normativa comunitaria, sino que basta con que sea esta la finalidad esencial que se pretende conseguir con la realización de la operación.

El TJUE ha vuelto a examinar esta cuestión, si bien ha limitado algo el alcance del pronunciamiento anterior, en sendas Sentencias de 22 de diciembre de 2010, Asunto C-103/09, Weald Leasing Ltd; y Asunto C-277/09; RBS Deutschland Holdings GmbH, al destacar que no solo debe obtenerse una ventaja fiscal, sino que además esta ventaja fiscal debe ser contraria a los objetivos de la directiva, sin que puedan entenderse como tales las meras consecuencias de un régimen legal previsto. Así se dice en la primera de estas sentencias (C-103/09):

«28. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige que concurren dos requisitos.

29. Por una parte, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta directiva, las operaciones de que se trate deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones (véanse las Sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 74, y Part Service, apartado 42).

30. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener

una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales (véanse las Sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 75, y Part Service, apartado 42).

31. De la resolución de remisión se desprende que el objetivo esencial de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal era la obtención de una ventaja fiscal, a saber, el escalonamiento del pago del importe del IVA correspondiente a las adquisiciones en cuestión, con objeto de diferir la carga fiscal de Churchill Group.

32. No obstante, para llegar a la conclusión de que existe una práctica abusiva es necesario también que, pese a la aplicación formal de los requisitos previstos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el derecho interno a esta directiva, tal ventaja fiscal sea contraria al objetivo perseguido por dichas disposiciones.

33. A este respecto, procede señalar que las operaciones de arrendamiento financiero están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y que la ventaja fiscal que puede resultar eventualmente de la realización de tales operaciones no constituye, en sí misma, una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes de dicha directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el derecho interno a la referida directiva.»

Finalmente, debemos reseñar la Sentencia de 18 de diciembre de 2014, Asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Italmoda. Este caso se refiere a una entidad I que desarrollaba, junto a otras actividades, la de comercio de productos informáticos. Realizó diversas adquisiciones de material informático en Alemania, comunicando su NIF-IVA holandés, aunque las mercancías fueron remitidas directamente desde Alemania a Italia, sin que en este último país se declarasen las AIB realizadas. En la revisión fiscal de la entidad se consideró que la entidad había realizado una AIB en Holanda, por la comunicación de su NIF-IVA holandés (esta previsión se encuentra contenida en la normativa vigente en los arts. 40 y 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA –Directiva Refundida– y su transposición se contiene en el artículo 71.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA –LIVA– y una entrega intracomunitaria (EIB) por la remisión de las mercancías a Italia, negándosele el derecho a la deducción de la cuota soportada por la AIB y a la aplicación de la exención en la EIB; todo ello sobre la base de que la operación formaba parte de un fraude cometido en Italia y del que la empresa holandesa había formado parte conscientemente.

El TJUE sienta la siguiente jurisprudencia:

- Incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del IVA, aun cuando no existan disposiciones del derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el IVA cometido en el marco de una cadena de entregas.
- A un sujeto pasivo, que sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar los derechos a la deducción, a la exención o la devolución del IVA, participaba en un fraude en este impuesto cometido en el marco de una cadena de entregas, pueden denegársele tales derechos, pese a que dicho fraude se cometió en un Estado miembro distinto de aquel en el que se solicitaron esos derechos y a que dicho sujeto pasivo cumplió, en este último Estado miembro, los requisitos formales establecidos en la legislación nacional para poder acogerse a tales derechos.

A nuestro juicio, es especialmente relevante esta sentencia y supone un criterio cualitativamente significativo sobre la jurisprudencia precedente, ya que en una pugna entre el principio de neutralidad y el principio del abuso del derecho, cualificado este abuso por el conocimiento que deriva de la participación en el fraude, se hace primar claramente la proscripción del abuso del derecho. Piénsese que en todas las sentencias que se han reseñado se limitaba la deducción de un IVA soportado que no se había ingresado, es decir, se impedía por la Administración la recuperación por el contribuyente de un IVA eludido, evitando un enriquecimiento injusto del sujeto inmerso en una trama de fraude, pero sin que la Administración por tal regularización perciba ingresos mayores de los que por la normal aplicación del impuesto habría obtenido. En el presente caso se duplica la regularización, pues se impide el derecho a la deducción en la AIB liquidada y además se exige el IVA correspondiente a la entrega intracomunitaria a la que no se aplica la exención, de tal forma que la participación en el fraude supone que la Administración perciba un ingreso fiscal mayor del que se hubiera producido por una correcta liquidación de las operaciones. Debe además añadirse que esta doble percepción del gravamen del consumo se produce en relación con unos bienes que además no se han consumido realmente en el país que liquida (Holanda) sino en otro Estado miembro distinto (Italia). Quizá por ello, a diferencia de los demás casos suscitados ante el TJUE que hemos visto, en este interviene la Comisión Europea al lado del interviniente activo en un fraude y en

contra de la tesis del Estado que ha liquidado, invocando la aplicabilidad del principio de neutralidad, pues resulta evidente que la regularización no se limita a exigir el impuesto en la cuantía procedente. Sin embargo, el TJUE desestima estos argumentos y ampara el proceder de la Administración holandesa. Por si ello resulta poco, el propio tribunal destaca que esta regularización no es una sanción.

7.6.2. El establecimiento de responsabilidad

El Gobierno británico introdujo un supuesto de responsabilidad para los adquirentes sucesivos de ciertos bienes (teléfonos, otros equipos de telefonía o telecomunicaciones, y ordenadores y otros equipos, partes, accesorios y *software*, fabricados o adaptados para su uso en relación con ordenadores o sistemas informáticos) cuando en las transmisiones anteriores hubieran existido cuotas dejadas de declarar. Dicha medida fue adoptada sobre la base de la previsión de la Sexta Directiva (art. 22, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE) que permitía a los Estados miembros establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que se respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Contra esta responsabilidad recurrió la Federación de Industrias Tecnológicas (Federation of Technological Industries), suscitándose una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo.

Este se pronunció en Sentencia de 11 de mayo de 2006, Asunto C-384/04, Federation of Technological Industries, concluyendo que el sistema de IVA permite a un Estado miembro establecer un supuesto específico de responsabilidad subsidiaria para garantizar la recaudación del impuesto cuando el responsable sabía o podía razonablemente sospechar que la totalidad o una parte del impuesto correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada; aunque esta medida debe en todo caso respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Por la similitud de este caso con la responsabilidad prevista en el artículo 87.Cinco de la LIVA, conviene ver detalladamente la forma en la que el TJUE llega a esta conclusión:

«29. No obstante, en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias, los Estados miembros deben respetar los principios gene-

rales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad (véanse, en este sentido, las Sentencias de 8 de junio de 2000, Schlossstrasse, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 44, y de 26 de abril de 2005, «"Goed Wonen"», C-376/02, Rec. p. I-3445, apartado 32).

30. Por lo que respecta, más en concreto, al principio de proporcionalidad, es preciso recordar que, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros, sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véase, en este sentido, la Sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 47).

31. A este respecto, las medidas nacionales controvertidas en el asunto principal prevén que un sujeto pasivo distinto del deudor puede responder solidariamente junto con este último del pago del IVA cuando, en el momento en que se efectuó una entrega a tal sujeto, este sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagado. Se presume que una persona pudo razonablemente tener sospechas de lo anterior si el precio pagado por ella era inferior al precio más bajo al que, de forma razonable, podía esperar encontrar dichos bienes en el mercado, o bien al precio pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones. Esta presunción puede ser refutada demostrando que el bajo precio pagado por los bienes se debe a circunstancias ajenas a la falta de pago del IVA.

32. Pues bien, aunque el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, esta sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado y a establecer presunciones a este respecto, no es menos cierto que tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. Como señala el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, tales presunciones provocan de facto un sistema de responsabilidad objetiva, lo que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.

33. En efecto, debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse que sus operaciones no forman parte de una cadena de entregas que incluya una operación constitutiva de fraude al IVA, confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incu-

rrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la Sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-0000, apartado 52).»

7.7. MEDIDAS ARBITRADAS EN ESPAÑA

7.7.1. Actuaciones y procedimientos en materia censal: la baja en el registro de operadores intracomunitarios

Existe una convención general, al menos desde el punto de vista de la Administración, que subraya la importancia de las medidas a adoptar en el ámbito de la gestión censal para una eficaz lucha contra las tramas de fraude, destacándose la necesidad de intensificar los controles para detectar de la manera más temprana posible las posibles tramas de fraude y, en todo caso, contemplando como medida correctiva eficaz la revocación del NOI.

Efectivamente, esta última medida sirve como mecanismo para frenar la sangría y evitar que la «pelota» siga creciendo. Como hemos visto, el fundamento de las tramas de fraude se encuentra, en la mayoría de los casos, en la recepción de una mercancía procedente de otro Estado miembro, que debe tributar en el Estado de llegada como adquisición intracomunitaria. Los requisitos para ello son el transporte y la acreditación de la condición de empresario o profesional del adquirente, que se justifica mediante la comunicación del número de operador.

En nuestro país, la activación de dicho número de operador a los efectos de su verificación por los operadores de otros Estados miembros se produce mediante la inclusión en el registro de operadores intracomunitarios. El RGAT ha incidido decisivamente en esta materia, estableciendo unos procedimientos de verificación censal que sirven tanto para frenar la entrada de los sujetos que presenten un mayor riesgo, como para forzar la salida de aquellos operadores que han participado en una trama.

Así, se ha contemplado una facultad genérica de comprobación de la situación censal de los obligados tributarios, tanto para los datos que se estén declarando como para los que deberían haber sido declarados, en el artículo 144 del citado reglamento: «La comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11, ambos inclusive, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico

y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172. La Administración tributaria podrá requerir la presentación de las declaraciones censales, la aportación de la documentación que deba acompañarlas, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos, y podrá incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos».

La facultad de comprobación censal lleva aparejada la posibilidad de adoptar, como medida de carácter provisional, la baja cautelar de los empresarios y profesionales en los registros de operadores intracomunitarios y de exportadores (hoy, registro de devolución mensual). Dicha baja se podrá acordar mediante un acuerdo del delegado o del director de departamento competente, fundada en una serie de causas tasadas:

- Inexistencia de la actividad económica o del objeto social declarado o de su desarrollo en el domicilio comunicado, o que en el domicilio fiscal no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios.
- Que el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.
- Constatación de la posible intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior o intracomunitario, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el IVA.

Igualmente se permite que se adopte una «denegación de la inscripción cautelar», cuando las causas de la denegación concurren en el momento de la solicitud de inscripción en el registro.

La baja cautelar debe concluir mediante un procedimiento de rectificación censal, que deberá ser iniciado en el plazo de 30 días desde su adopción, y en el que la baja se puede convertir en definitiva, previa rectificación de la situación censal del obligado tributario. Esta rectificación puede producirse incluso de oficio, sin necesidad de instruirse un procedimiento separado, cuando resulte de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos en los que haya sido parte el propio obligado tributario y en los que se hayan realizado actuaciones de control censal, siempre que en dicha rectificación no sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que los constatados en dichos procedimientos. Particularmente, tratándose de la baja en los registros de operadores intracomunitarios y de exportadores, se prevé la posibilidad de acordarse de oficio sin procedimiento cuando hubiera resultado imposible la práctica de notificación

nes al obligado tributario en el domicilio fiscal, durante un periodo superior a un año y tras un mínimo de tres intentos de notificación, o cuando se hubieran dado de baja deudas por insolvencia durante tres periodos impositivos o de liquidación.

7.7.2. Responsabilidad por participación en tramas de fraude

La Ley 36/2006 introdujo un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, que permite seguir la acción de cobro que haya resultado infructuosa sobre los participantes en una trama de fraude que hayan dejado de declarar sus deudas tributarias, con los adquirentes sucesivos de las mercancías en las tramas organizadas para defraudar.

Las características fundamentales que definen este supuesto de responsabilidad son las que a continuación analizamos.

7.7.2.1. Responsabilidad subsidiaria

Se trata de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Como toda responsabilidad subsidiaria, exige antes de la derivación la declaración de fallido del obligado principal y, en su caso, de los responsables solidarios.

En este caso, supone la necesidad de realizar una gestión de cobro, aunque sea mínima, en relación con las truchas, aunque generalmente la propia organización de la trucha haga extremadamente difícil la posibilidad de obtener el cobro de la misma.

También resulta necesario que se haya realizado alguna actividad indagatoria en relación con los posibles responsables solidarios, ya que la propia configuración de las tramas determina que normalmente concurren al menos dos supuestos de responsabilidad solidaria: la propia de los causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria, al existir un acuerdo para la promoción del fraude, consistente en dejar de ingresar el IVA devengado en la AIB, y la colaboración en el vaciamiento patrimonial del artículo 42.2 de la LGT, pues la operativa de los participantes en las tramas de fraude permite que tanto las truchas como las pantallas funcionen sin percibir otra cosa que su «comisión», tal y como hemos visto en la explicación de la mecánica del fraude.

No se establece una jerarquía entre los distintos responsables subsidiarios; es decir, que la Administración podrá dirigirse contra cualquiera de los adquirentes en la cadena sucesiva de transmisiones, sin existir una obligación de proceder de forma escalonada ni aun de proceder contra todos los adquirentes sucesivos de forma simultánea.

7.7.2.2. *La condición de empresario o profesional del adquirente*

El legislador ha optado por limitar la posible exigencia de responsabilidad a empresarios o profesionales, debiendo entender como tales a aquellos mencionados en el artículo 5 de la LIVA. Esta opción es lógica con la finalidad de la responsabilidad, esto es, frenar las cadenas de fraude, que como hemos visto se producen a partir de una concatenación de deducciones a partir de un impuesto repercutido no ingresado.

7.7.2.3. *Ausencia de declaración e ingreso de las cuotas repercutidas*

Como presupuesto de la responsabilidad se exige que exista un impuesto repercutido o que debió repercutirse y que, no solo no haya sido ingresado, sino que no debe haber sido declarado. Ahora bien, esta falta de declaración e ingreso se puede haber producido en cualquier punto de la cadena de comercialización, no siendo el requisito que la falta de declaración e ingreso se produzca en el sujeto que realizó la entrega al que ahora vaya a declararse responsable.

7.7.2.4. *Existencia de un precio notoriamente anómalo*

Se exige además un conocimiento o, al menos, una presunción razonable del fraude para exigir la responsabilidad del empresario adquirente. El elemento que sirve de base a esta presunción es el precio, que se califica como notoriamente anómalo, expresión que podríamos traducir como precio inferior al precio de mercado.

Dos son las circunstancias que expresan esta anomalía en el precio:

- Una primera, que se centra en las condiciones de la operación para el adquirente, como es que la adquisición se haya verificado por un precio sensiblemente inferior al normal de mercado para dichos bienes o al que se haya satisfecho por este en adquisiciones anteriores.

Debemos recordar que los productos que generalmente se utilizan en el fraude circular son productos relativamente estandarizados, cuyos precios de mercado son conocidos por los operadores y en los que los márgenes están relativamente ajustados, por lo que no es fácil que existan desviaciones importantes en el precio.

En cuanto a qué debe entenderse por una rebaja sensible, ejemplo perfecto de los conceptos jurídicos indeterminados, debemos atender a la finalidad y

espíritu de esta responsabilidad. En la medida que el beneficio a distribuir entre todos los participantes en este fraude es el impuesto repercutido, que se cifra en un 18 % del precio de la venta por la trucha, no cabe exigir diferencias abrumadoras en el precio para exigir la responsabilidad, bastando que el precio varíe de forma injustificada, aunque sea en un porcentaje pequeño.

- La segunda se refiere exclusivamente al transmitente, al entenderse como anómalo el precio cuando el precio de venta sea inferior al precio de adquisición.

Quizá la crítica más simple es que el adquirente no tiene por qué conocer el precio de adquisición del transmitente, aunque, como hemos señalado, la realidad muestra que los productos que se venden por un precio inferior al de adquisición son productos con un precio inferior al de mercado.

Sirve esta cláusula también como cierre contra la opción de transmitir los productos objeto del fraude por encima de su precio de mercado, ya que el beneficio proviene del impuesto y no de los márgenes comerciales. A pesar de su redacción, con una referencia al transmitente, entendemos que también este supuesto de precio anómalo permite dirigirse contra cualquiera de los adquirentes sucesivos, aunque sus transmitentes no hayan vendido por un precio inferior al de compra.

Se faculta a la Administración para realizar una actividad inquisitoria particular en relación con estas operaciones, en la que podrá servirse de documentación que obre en su poder, de la aportada por los destinatarios, así como de datos relativos a otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud.

En todo caso, el contribuyente podrá desvirtuar la responsabilidad mediante la acreditación de razones económicas que justifiquen el precio anormal de los productos.

7.7.3. La exigencia de garantías en la devolución

Otra de las posibilidades que se ha planteado como medida de lucha contra el fraude carrusel es la utilización de la exigencia de garantías prevista en el artículo 118 de la LIVA. No supone una nueva medida en sí misma, ya que se encontraba prevista esta posibilidad en la LIVA, lo que resulta novedoso es su utilización en este marco.

El TJUE ha examinado medidas similares a las vigentes en la normativa española, como la retención del saldo, en supuestos de existencia de un posible fraude, en Sen-

tencia de 18 de diciembre de 1997, Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Garage Molenheide BVBA, Meter Schepens, Bureau Rik DecanBusiness Research & Development NV y Sanders BVBA, constatando que no se trata de medidas acordadas en el seno del propio impuesto, razón por la cual no se encuentran contempladas de forma específica en el régimen común. No obstante, para que no desvirtúen el funcionamiento de este régimen común, se exige que se adopten con proporcionalidad, que se traduce en la necesidad de que las medidas adoptadas sirvan para alcanzar eficazmente el objetivo perseguido, pero sin causar el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria en materia de IVA, y sin ir más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

La doctrina administrativa (TEAC) y la jurisprudencia han tenido oportunidad de pronunciarse sobre este requisito de proporcionalidad, exigiendo que la garantía sirva exclusivamente a la finalidad de garantizar la procedencia de la devolución, dejando constancia de la existencia de la necesidad de la garantía en la motivación de la resolución que la adopte, y que no se extienda más allá del periodo necesario para la comprobación de la procedencia de dicha devolución.

Aunque el fraude circular se culmina mediante la obtención de una devolución, tal y como hemos señalado, generalmente, esta es procedente, sin perjuicio que en su origen exista una cuota dejada de ingresar.

Este hecho, unido a las consideraciones anteriores, nos hace pensar que las garantías no son una medida tan eficaz como otras, en la medida que, restringidas a la devolución, no pueden aplicarse a las posibles responsabilidades.

7.7.4. Exclusión de la posibilidad de rectificar las repercusiones por la participación en tramas de fraude

El artículo 89 de la LIVA permite, con carácter general, la rectificación de la repercusión inicialmente realizada cuando esta haya sido determinada incorrectamente. El plazo para realizar estas rectificaciones de la repercusión es de cuatro años. Se permite, incluso, que se rectifique la repercusión cuando no se haya repercutido cuota alguna, siempre que se hubiese emitido la correspondiente factura, ya que este es el documento soporte de la repercusión.

No obstante, el apartado tres del citado artículo establece diversos casos en los que no se puede rectificar la repercusión, incluyendo el número 2.º de dicho apartado el supuesto siguiente:

«Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.»

Originalmente se excluía la rectificación siempre que las mayores cuotas se pusieran de manifiesto por la Administración y además se sancionara la conducta del sujeto pasivo. Tras la modificación operada en este precepto por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, esta restricción se aplica exclusivamente a las tramas de fraude, como acabamos de ver.

Con esta disposición que impide la repercusión de las cuotas, el legislador está sancionando de una forma especialmente intensa al sujeto pasivo participante en un fraude, pues está haciendo pesar sobre el mismo la obligación de soportar el IVA (si no se repercute, evidentemente, se convierte en una carga para el sujeto pasivo que lo paga a la Hacienda Pública), aunque no sea el sujeto que efectivamente ha consumido los bienes. Desde nuestro punto de vista, en la medida que esta penalidad se ha restringido, exclusivamente, a los participantes en un fraude, conducta especialmente reprochable, no cabe objetar nada.

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERIA LUNANUEVA S.C. - J11631702

CAPÍTULO

6

EXPORTACIONES

1. Las exportaciones como operaciones exentas en el marco general del impuesto sobre el valor añadido
2. Operaciones de exportación de bienes
 - 2.1. Exportaciones directas
 - 2.2. Exportaciones indirectas
 - 2.2.1. Exportaciones de carácter comercial
 - 2.2.2. Entregas en régimen de viajeros
 - 2.2.3. Entregas en las tiendas libres de impuestos
 - 2.3. Entregas a organismos reconocidos que exporten los bienes para actividades humanitarias
3. Prestaciones de servicios relacionadas con las exportaciones
 - 3.1. Trabajos realizados sobre bienes muebles exportados
 - 3.1.1. Bienes sobre los que se pueden realizar los trabajos
 - 3.1.2. Contenido de los trabajos
 - 3.1.3. Sujeto beneficiario de la exención
 - 3.1.4. Requisitos temporales para la aplicación de la exención
 - 3.1.5. Obligaciones formales
 - 3.2. Servicios relacionados directamente con las exportaciones
 - 3.2.1. Servicios incluidos en la exención

- 3.2.2. Beneficiarios de la exención
- 3.2.3. Salida de las mercancías
- 3.3. Servicios de mediación
- 4. Operaciones asimiladas a las exportaciones
 - 4.1. Operaciones relativas a los buques
 - 4.1.1. Buques que se pueden beneficiar de la exención
 - 4.1.2. Operaciones exentas
 - 4.1.2.1. Las operaciones relativas a los propios buques que los ponen a disposición
 - 4.1.2.2. Objetos incorporados a los buques
 - 4.1.2.3. Productos de avituallamiento
 - 4.1.2.4. Otras prestaciones de servicios a los buques
 - 4.1.3. Requisitos formales
 - 4.2. Operaciones relativas a las aeronaves
 - 4.2.1. Entidades beneficiarias de la exención
 - 4.2.2. Operaciones exentas
 - 4.2.2.1. Operaciones de puesta a disposición de las aeronaves
 - 4.2.2.2. Objetos incorporados a las aeronaves
 - 4.2.2.3. Productos de avituallamiento
 - 4.2.2.4. Prestaciones de servicios a las aeronaves
 - 4.2.3. Requisitos formales
 - 4.3. Exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales
 - 4.4. Exenciones para las fuerzas de la Organización del Tratado del Atlántico Norte
 - 4.5. Exenciones en la entrega de oro al Banco de España
 - 4.6. Exenciones en el transporte de viajeros
 - 4.7. Transporte de mercancías intracomunitario a las Islas Azores y Madeira
 - 4.8. Prestaciones de servicios de intermediación
- 5. Zonas y depósitos exentos. Regímenes aduaneros exentos. Régimen de depósito distinto del aduanero exento
 - 5.1. Significación de las exenciones previstas en los artículos 23 y 24 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido
 - 5.2. Zonas y depósitos exentos (art. 23 LIVA)
 - 5.2.1. Zonas y depósitos francos
 - 5.2.1.1. Concepto

- 5.2.1.2. Características básicas y funcionamiento de zonas y depósitos francos
 - 5.2.1.3. Operaciones exentas
 - 5.2.1.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención
 - 5.2.2. Depósito temporal
 - 5.2.2.1. Concepto
 - 5.2.2.2. Características básicas y funcionamiento de la situación de depósito temporal
 - 5.2.2.3. Operaciones exentas
 - 5.2.2.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención
 - 5.2.3. Plataformas de perforación o explotación
 - 5.2.3.1. Concepto
 - 5.2.3.2. Operaciones exentas
 - 5.2.3.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención
- 5.3. Regímenes aduaneros y fiscales (art. 24 LIVA)
 - 5.3.1. Régimen aduanero de perfeccionamiento activo
 - 5.3.1.1. Concepto
 - 5.3.1.2. Características básicas y funcionamiento del perfeccionamiento activo
 - 5.3.1.3. Operaciones exentas
 - 5.3.1.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención
 - 5.3.2. Régimen aduanero de transformación en aduana
 - 5.3.2.1. Concepto
 - 5.3.2.2. Operaciones exentas
 - 5.3.3. Régimen aduanero de depósito aduanero
 - 5.3.3.1. Concepto
 - 5.3.3.2. Características básicas y funcionamiento del régimen
 - 5.3.3.3. Operaciones exentas
 - 5.3.3.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención
 - 5.3.4. Régimen aduanero de importación temporal
 - 5.3.4.1. Concepto
 - 5.3.4.2. Características básicas y funcionamiento del régimen de importación temporal
 - 5.3.4.3. Operaciones exentas
 - 5.3.4.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención

- 5.3.5. Régimen aduanero de tránsito
 - 5.3.5.1. Concepto y modalidades
 - 5.3.5.2. Funcionamiento del régimen
 - 5.3.5.3. Operaciones exentas
 - 5.3.5.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención
- 5.3.6. Régimen fiscal de perfeccionamiento activo
 - 5.3.6.1. Concepto
 - 5.3.6.2. Operaciones exentas
 - 5.3.6.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención
- 5.3.7. Régimen fiscal de importación temporal
 - 5.3.7.1. Concepto
 - 5.3.7.2. Operaciones exentas
 - 5.3.7.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención
- 5.3.8. Régimen de depósito distinto del aduanero
 - 5.3.8.1. Concepto
 - 5.3.8.2. Operaciones exentas
 - 5.3.8.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención

1. LAS EXPORTACIONES COMO OPERACIONES EXENTAS EN EL MARCO GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Como ya hemos tenido ocasión de analizar, el IVA es un impuesto que grava el consumo. Para tratar de aproximar la exacción del tributo al lugar de efectivo consumo la normativa del IVA contiene una serie de reglas de localización, que actúan como punto de conexión en la exacción del tributo.

En el caso de las operaciones relativas a los bienes que son objeto de transporte para su puesta a disposición, el punto de conexión debe ser matizado. Determina el artículo 68 de la LIVA que estas operaciones se localizan en el lugar donde se inicia el transporte, siendo algo evidente que, si existe transporte, el único lugar donde no se van a consumir es precisamente aquel que dejan por el transporte. Pero, en todo caso, esta es la regla legal y esta es la norma que se debe aplicar.

La matización procede de la propia norma legal, que va a tener presente los posibles destinos de las mercancías que son objeto de transporte para determinar cuándo salen del ámbito de aplicación del impuesto (marcado por el TAI) y en los que, en consecuencia, considera el legislador que no se produce el devengo del impuesto. Son, fundamentalmente, las EIB y las exportaciones.

Las EIB ya han sido objeto de estudio en el capítulo anterior. Son entregas de bienes, efectuadas por un empresario, remitidos desde el TAI y con destino al TAI de otro Estado miembro. El adquirente de las mercancías debe ser, con carácter general, un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, siempre que en este caso se hayan superado los umbrales fijados por el Estado de destino o que hayan optado por su tributación en destino. En todos estos supuestos se exonera de tributación en el TAI, como lugar de localización de la operación, la entrega realizada, trasladándose la tributación al lugar de destino mediante el hecho imponible AIB.

La exportación es la operación en la que las mercancías son expedidas, con ocasión de la entrega, a un territorio tercero, bien por el empresario que las transmite, bien, y en las condiciones que veremos, por el vendedor.

Comparte con la entrega intracomunitaria el ser una operación realizada sobre bienes muebles corporales y la exención de la tributación de la entrega, siendo también una exención plena.

La diferencia fundamental es que la exención de la tributación en origen en la entrega intracomunitaria se liga a una efectiva tributación en destino como AIB, no en vano ambas operaciones involucran a Estados miembros de la Unión Europea. En el caso de la exportación no existen requisitos más allá de la salida física de las mercancías, sin requerir de prueba alguna de la tributación en el territorio tercero donde puedan ser remitidas las mercancías.

Por otra parte, la exención en las exportaciones va a tener un ámbito de aplicación más amplio. Se justifica ello, como medida de política económica tendente a favorecer las ventas de productos nacionales en territorios terceros, por la conveniencia de evitar la imposición como un coste más de los bienes exportados. Así, junto con la entrega de bienes, encontraremos determinadas prestaciones de servicios, ligadas directamente con las exportaciones, que también van a ser exoneradas de gravamen, siendo también las exenciones aplicadas a estas prestaciones de servicios exenciones plenas.

El cuadro de exenciones incluye también las operaciones asimiladas a las exportaciones. La particularidad de estas operaciones es que los bienes a los que se aplica la exención no han salido efectivamente del TAI, sino que se encuentran dentro del TAI. No obstante, a pesar de esa permanencia en el TAI, considera el legislador que no se produce un consumo efectivo en el TAI, por lo que no procede su gravamen.

Finalmente incluiremos en este punto del estudio las operaciones relacionadas con zonas y depósitos francos, otros depósitos y los regímenes aduaneros y fiscales. Estas operaciones, aunque generalmente se equiparan en su estudio a las exportaciones, son algo muy distinto desde el punto de vista de la justificación de la exención. Si la exención en las exportaciones se funda en el consumo fuera del TAI, en estos casos la exención se justifica en la situación de los bienes, equiparada a la de los bienes que se encuentran fuera del TAI. Permite operar esta ficción como si los bienes no hubieran llegado al TAI, permitiendo la realización de entregas y prestaciones de servicios sobre los bienes situados en las zonas o regímenes sin gravamen del IVA, como instrumento para facilitar las relaciones económicas.

No obstante, los bienes se encuentran efectivamente en el TAI, por lo que se aplica una limitación particular: si se produce el consumo de los bienes en los lugares o regímenes descritos se exige el IVA, ya que desaparece la motivación económica de la exención produciéndose un verdadero consumo en el ámbito objetivo del impuesto.

2. OPERACIONES DE EXPORTACIÓN DE BIENES

Las primeras que van a ser objeto de nuestro estudio son las operaciones de exportación de bienes en sentido estricto, es decir, las exenciones que se arbitran para facilitar la salida de bienes corporales del ámbito del IVA, es decir, del TAI, con destino a un territorio tercero.

Entre estas encontraremos las exportaciones directas, las exportaciones indirectas y las entregas a organismos reconocidos que exporten los bienes.

Podemos definir el régimen de exportación como aquel por el que las mercancías comunitarias pierden su estatuto aduanero, pasando a adquirir el estatuto aduanero de mercancías no comunitarias; como veremos, necesita cumplir tres requisitos: respeto de las medidas de política comercial, cumplimiento de las formalidades aduaneras y, en caso de ser exigibles, pago de los derechos correspondientes.

Según se deduce, las mercancías comunitarias no pueden salir libremente del territorio aduanero de la Comunidad, sino que al igual que sucede a la importación, quedan sujetas a las formalidades aduaneras y al respeto de las posibles prohibiciones o restricciones a la exportación.

Se regula la exportación en el artículo 269 del CAU, que dispone:

«1. Las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación.

2. El apartado 1 no se aplicará a ninguna de las siguientes mercancías de la Unión:

a) Mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

b) Mercancías que salgan del territorio aduanero de la Unión después de haberse incluido en el régimen de destino final.

c) Mercancías entregadas, exentas del IVA o de IIEE, para el avituallamiento de aeronaves o embarcaciones, independientemente del destino de la aeronave o de la embarcación, para las que se exigirá una prueba de tal entrega.

d) Mercancías incluidas en el régimen de tránsito interno.

e) Mercancías que salgan temporalmente fuera del territorio aduanero de la Unión de conformidad con el artículo 155.

3. En los casos a que se refiere el apartado 2, letras a), b) y c), serán de aplicación las formalidades relativas a las declaraciones aduaneras de exportación establecidas en la legislación aduanera.»

El artículo 270 del CAU, por su parte, se refiere a la reexportación, señalando que las mercancías no pertenecientes a la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión estarán sujetas a una declaración de reexportación, que deberá presentarse en la aduana competente.

Añade el artículo 263 del CAU que, con las excepciones que el mismo precepto establece, las mercancías que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión irán amparadas por una declaración previa a la salida que se presentará en la aduana competente dentro de un plazo específico antes de que las mercancías salgan del territorio aduanero de la Unión. Por su parte, el artículo 267 del CAU establece que las mercancías que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión estarán sujetas a vigilancia aduanera y podrán ser objeto de controles aduaneros. Cuando proceda, las autoridades aduaneras podrán determinar la ruta que deberá utilizarse y el plazo que habrá que respetar cuando las mercancías vayan a salir del territorio aduanero de la Unión. Las mercancías que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión serán presentadas en aduana en el momento de la salida.

Debemos recordar que además de la exportación aduanera existe la exportación a efectos del IVA, que se produce cuando las mercancías no abandonan el territorio aduanero de la Unión Europea, pero se dirigen a un territorio de los excluidos de la armonización en el IVA, como es el caso de Canarias. En estos casos, se considerará que existe una exportación, aunque únicamente a efectos del IVA. Esta operación se denomina como «expedición», para distinguirla de la exportación aduanera.

2.1. EXPORTACIONES DIRECTAS

Este supuesto de exención, previsto con carácter obligatorio en el artículo 146.1 a) de la Directiva Refundida, se recoge en el apartado 1 del artículo 21 de la LIVA, que dispone la exención para los siguientes supuestos:

«Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este.»

La primera cuestión que debemos destacar es que la exención debe aplicarse con ocasión de una entrega. También es una operación de exportación desde el punto de vista aduanero aquella en la que el propietario de los bienes los traslada desde el TAI y hasta

un territorio tercero. En este caso no existe una entrega a efectos de IVA a la que sea aplicable la exención descrita, pues, simplemente, no existe operación sujeta a efectos del IVA, ya que no existe entrega.

En el supuesto de hecho que contempla el artículo 21.1 de la LIVA, existe una entrega de bienes con ocasión de la cual se va a producir la exportación, aunque la transmisión del poder de disposición se debe producir una vez se ha cumplido con los trámites de exportación. La doctrina de la DGT (Consulta V0883/2011, de 4 de abril de 2011, en la que se cita numerosa doctrina anterior de la DGT en este sentido, en concreto, Consultas de 15 de febrero de 1996, 29 de julio de 1996, 19 de julio de 1996 y 4 de diciembre de 2002, correspondientes a los expedientes 380/1995, 585/1996, 1061/1995 y 1904/2002, respectivamente) ha subrayado que la vinculación de la entrega de bienes al transporte de la mercancía que da lugar a su salida del territorio comunitario se puede probar por cualquier medio de prueba admitido en derecho, aunque se atiende fundamentalmente a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar como exportador de los bienes el vendedor que aplica la exención. La Consulta de la DGT 585/1996, de 29 de julio de 1996, matiza esta idea en relación con las denominadas «exportaciones en cadena», constituidas por entregas sucesivas de los bienes con un único transporte de exportación, concluyendo que se considera exportación, de estas entregas sucesivas, aquella que se vincule con el transporte más allá de la frontera, únicamente. Efectivamente, queda acreditada esta circunstancia por el DUA de exportación, en el que se debe hacer constar la identidad del exportador, establecido en el territorio de la Unión, en el momento de salida del TAI. A estos efectos, el artículo 1 del Reglamento Delegado del CAU define al exportador de la siguiente manera:

- «a) la persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que, en el momento en que se acepta la declaración, es titular del contrato con el destinatario en un tercer país y está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión,
- b) el particular que transporta las mercancías que se vayan a exportar cuando estas mercancías estén contenidas en el equipaje personal del particular,
- c) en los demás casos, la persona establecida en el territorio aduanero de la Unión, que está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.»

No se condiciona, sin embargo, la aplicación de la exención por la condición de establecido o no del adquirente de las mercancías, siempre y cuando la transmisión del poder de disposición de las mercancías no se produzca hasta después de la presentación de la declaración de exportación a la que hemos hecho referencia, reteniendo este poder

de disposición y siendo por tanto exportador el transmitente de las mercancías. Así se concluye en una interesante Consulta de la DGT de fecha 18 de enero de 2000 (39/2000) en la que se considera que es una operación de exportación aquella en la que, al traspasar la aduana española, antes de embarcar la mercancía, es vendida por la exportadora a otra empresa española, embarcándose finalmente la misma con destino a un país tercero. Así se dice en el punto 3 de la citada consulta:

«Del análisis de los preceptos señalados se concluye que la exportación es un régimen aduanero sujeto a determinados requisitos, al que pueden vincularse las mercancías comunitarias, sin que aparezca condicionado a ningún acto de disposición de las mercancías previo, simultáneo o posterior a dicha exportación, que no sea la decisión manifestada del exportador de vincularla al citado régimen aduanero y cuya finalidad es la salida de la mercancía comunitaria del territorio aduanero comunitario.

Los únicos supuestos que impedirían la ultimación del mismo serían la no salida de la mercancía del territorio aduanero de la Unión Europea o la salida de mercancía en cantidad o naturaleza diferente, sin que en toda la regulación figure ninguna mención al cambio de titularidad de la mercancía una vez vinculada al régimen de exportación y antes de su salida definitiva.

Los actos de disposición sobre la mercancía que durante ese proceso se puedan realizar no afectan al perfeccionamiento de la operación de exportación, iniciada con la admisión de la declaración y ultimada con el visado del ejemplar n.º 3 de la misma por la aduana de salida.

El exportador será, en cualquier caso, la persona que presente a la aduana el Documento Único Administrativo (DUA) de exportación por su cuenta y tenga en ese momento la propiedad o derecho de disposición sobre las mercancías, dato que se acreditará normalmente mediante el documento de transporte, debiendo concurrir en el exportador la condición de cargador o persona en cuyo nombre se cargue la mercancía con destino a país o territorio tercero.»

EJEMPLO 1

Un empresario español ha vendido a otro empresario español determinadas mercancías situadas en el TAI que deben ser expedidas hacia Chile. Se han pactado condiciones DDU (entrega en destino sin pago de derechos de importación). ¿Constituye esta operación una exportación exenta?

.../...

.../...

Solución:

La salida de las mercancías se realiza con ocasión de una venta, realizándose la transmisión del poder de disposición una vez la mercancía ya ha atravesado la aduana española (se realiza, de hecho, en Chile). Por ello, esta operación es una exportación directa, exenta por el artículo 21.1 de la LIVA.

No impide aplicar la exención que el adquirente sea un empresario establecido en el TAI.

La aplicación de la exención se condiciona, según dispone el artículo 9.Uno.1 del RIVA, a la salida efectiva de las mercancías. Resulta obvio que sin dicha salida no existe exportación, y sin exportación, no puede existir la exención.

Se acreditará, generalmente, según dispone el artículo 263 del CAU mediante una declaración previa a la exportación. Así dice el precepto mencionado:

«1. Las mercancías que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión irán amparadas por una declaración previa a la salida que se presentará en la aduana competente dentro de un plazo específico antes de que las mercancías salgan del territorio aduanero de la Unión.

[...]

3. La declaración previa a la salida adoptará una de las siguientes formas:

- a) una declaración en aduana, en caso de que las mercancías que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión estén incluidas en un régimen aduanero que requiera tal declaración;
- b) una declaración de reexportación de conformidad con el artículo 270;
- c) una declaración sumaria de salida de conformidad con el artículo 271.

[...].»

No obstante, en relación con esta acreditación, debemos tener presente el pronunciamiento del TJUE contenido en Sentencia de 28 de marzo de 2019, Asunto C-275/18, Vinš, en el que se cuestiona la exigencia en un derecho nacional de incluir las mercan-

cías en el régimen de exportación para aplicar la exención. Concluye el Tribunal que el derecho comunitario se opone a que una disposición legal nacional supedita la exención del IVA a tal condición en una situación en la que se ha acreditado que se cumplen los requisitos materiales de la exención, en particular el que se refiere a la salida efectiva del territorio de la Unión de los bienes de que se trate, salvo cuando se pruebe que dicha medida se encuentra limitada a evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

El mismo artículo 9.Uno.1 del RIVA, al que antes nos hemos referido, exige el cumplimiento de una obligación formal específica de conservación de documentación en los supuestos de exportación directa. Así, dispone que a efectos de justificar la aplicación de la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del impuesto, los siguientes documentos:

- Las copias de las facturas.
- Los contratos o notas de pedidos.
- Los documentos de transporte.
- Los documentos acreditativos de la salida de los bienes.
- Los restantes justificantes de la operación.

Sin perjuicio de la mención reglamentaria, a nuestro juicio, solo son verdaderos documentos que condicionan la aplicación de la exención los documentos de salida, que en todo caso deberán existir y estar a disposición de la Administración, y, en menor medida, las facturas, en las que se deberá indicar la exención aplicada por referencia al precepto legal o de la directiva correspondiente. Los restantes documentos mencionados, si existieran, deben conservarse y ponerse a disposición de la Administración, si fueran requeridos; pero el hecho es que no existe precepto alguno que contemple la obligatoriedad fiscal de cumplimentar tales documentos y por lo tanto su existencia es eventual. Así no se pueden considerar como condiciones normativas para la efectiva aplicación de la exención.

2.2. EXPORTACIONES INDIRECTAS

Se incluyen bajo esta denominación genérica tres modalidades de exportación en las que la mercancía es conducida a la salida del TAI por el adquirente de los bienes: exportaciones de carácter comercial, exportaciones en régimen de viajeros y entregas en tiendas libres de impuestos.

La peculiaridad que tienen estas tres modalidades de exportación es que se aplica la exención a una entrega previa a la exportación física de las mercancías, localizada en el TAI, pero en la que además, si existe transporte, este finaliza también en el TAI. Se atiende pues a la finalidad que se va a dar por el comprador a las mercancías tras su adquisición: la exportación de las mismas.

2.2.1. Exportaciones de carácter comercial

Se contempla esta modalidad de exención, prevista con carácter obligatorio en el artículo 146.1 b) de la Directiva Refundida, en el primer párrafo del artículo 21.2 de la LIVA, que establece:

«Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.»

En este supuesto nos encontramos con una transmisión de bienes, puestos a disposición del adquirente dentro del TAI y ultimada en el mismo, haciéndose cargo de los mismos el adquirente.

Se atiende en este caso al destino que va a dar el adquirente a las mercancías adquiridas: la exportación, al ser conducidas por el propio adquirente o por un tercero que actúe en su nombre a la aduana para la salida efectiva del TAI con destino a un territorio tercero. En este sentido se pronuncia la Consulta no vinculante 323/1987, de 14 de mayo de 1987, que dispone: «no están exentas las entregas a una empresa extranjera de bienes, puestos a disposición en el TAI, y no destinados a la exportación, aunque la factura se remita al extranjero».

No obstante, para la normativa aduanera, el exportador, en los términos del artículo 1 del Reglamento Delegado del CAU, será el proveedor, aunque no disponga del poder de disposición sobre los bienes, pues, como hemos visto, este precepto solo exige al exportador ser titular del contrato con el destinatario en un tercer país y está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.

Esta modalidad de exportación es la única, entre las exportaciones indirectas, que permite que los bienes remitidos constituyan una expedición comercial. Es el propio artículo 21.2 de la LIVA el que nos indica, por una delimitación negativa, qué debemos entender por expedición comercial:

«A los efectos de esta ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.»

Se excluyen de la aplicación de esta exención los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

La limitación más importante que conoce esta exención es la relativa a la condición del adquirente-exportador. El adquirente debe ser un empresario no establecido en el TAI, tal y como remarca la Consulta de la DGT V2060/2011, de 15 de septiembre de 2011. Cumplen esta condición los empresarios establecidos en Canarias (Consulta no vinculante 347/1995, de 1 de agosto de 1995), Ceuta y Melilla. A nuestro juicio, los términos del precepto son lo bastante claros como para que no podamos dar cabida a situaciones en las que el adquirente sea un establecimiento permanente situado fuera del TAI de una casa central situada en el TAI o en cualquier otro lugar, fuera del TAI, siempre que cuente con un establecimiento permanente en el TAI. La razón para esta interpretación tan estricta la encontramos en la necesaria interpretación restrictiva de las exenciones, impuesta por el artículo 14 de la LGT, y que en este caso el beneficio no se concede a una operación de exportación, sino a una entrega previa necesaria para la exportación.

Interesante, en este punto, puede resultar la Sentencia de 17 de octubre de 2019, Asunto C-653/18, Unitel, en la que se cuestiona la aplicación de la exención para las exportaciones en un supuesto en el que no se había identificado al adquirente de los bienes o, más concretamente, se había comprobado que el adquirente de las mercancías no era quien se indicaba en la factura. El TJUE señala que, en principio, si se cumplen los requisitos materiales para aplicar la exención, no puede condicionarse esta al cumplimiento de los requisitos formales, salvo en los casos de fraude en los que se haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema de IVA. A nuestro juicio, esta resolución no sería aplicable al caso de las exportaciones indirectas, ya que la identificación del adquirente, como persona no establecida, es un requisito material para la aplicación de la exención.

El plazo en el que se debe producir la salida de las mercancías se recoge en el apartado 2 A) del artículo 9.1 del RIVA: «Los bienes deberán ser conducidos por el adquirente en el plazo de un mes desde su puesta a disposición».

Sobre la vigencia de dicho plazo cabe destacar la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2013, Asunto C-563/12, von Danwitz, en la que se dice que los artículos 146.1 y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión abandonen el territorio de la Unión Europea dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega. Resulta bastante clara la incompatibilidad, pues el artículo 146.1 letra b) de la Directiva Refundida recoge la exención en las exportaciones indirectas, por lo que esta previsión se encuentra afectada directamente por la sentencia.

Este plazo, como veremos, puede alargarse, en el caso de que los bienes que van a ser exportados sean objeto de trabajos, también exentos, por aplicación del apartado 3 del artículo 21 de la LIVA. En este caso, el plazo para la exportación será igualmente de un mes desde la finalización de los trabajos, que, salvo dispensa, deben concluir en el plazo máximo de seis meses desde la recepción por la empresa que los va a llevar a cabo. De lo que acabamos de exponer se deduce claramente que esta modalidad de exportación indirecta resulta compatible con los trabajos sobre bienes exportados del artículo 21.3 de la LIVA, en los términos que expondremos al estudiar dicho precepto.

Como requisitos formales en esta exportación, el citado artículo 9.1.1.º A) contempla el cumplimiento de los requisitos a los que se condiciona la exportación directa, esto es, la efectiva salida de las mercancías y la conservación por el transmitente de los documentos de salida, la factura y demás documentos comerciales. Adicionalmente prevé el mencionado precepto un requisito específico, la presentación del documento de exportación, haciendo constar el nombre del proveedor como exportador, con su NIF y la referencia a la factura expedida, debiendo remitir a dicho proveedor copia del documento diligenciada por la aduana.

EJEMPLO 2

Un empresario español ha vendido a un empresario establecido en Alemania, pero identificado a efectos del IVA también en España, determinadas mercancías situadas en el TAI. Las mercancías son entregadas en condiciones *ex work* (en la fábrica del vendedor), siendo conocedor el vendedor que el destino de dichas mercancías es Estados Unidos. ¿Constituye esta operación una exportación exenta? ¿Qué formalidades deberán cumplirse?

.../...

.../...

Solución:

La operación descrita podría dar lugar a una exportación indirecta en régimen comercial, exenta por el artículo 21.2 de la LIVA, ya que se trata de mercancías entregadas en el TAI a un empresario no establecido (no impide la identificación en España la aplicación de la exención si carece de establecimiento en España) que van a ser exportadas.

Las mercancías deben ser exportadas en el plazo de un mes desde la entrega por el proveedor establecido que aplica la exención y debe remitirse copia a este del DUA de salida, que deberá conservar para acreditar la exención aplicada.

2.2.2. Entregas en régimen de viajeros

A pesar de su denominación, exención a las entregas en régimen de viajeros, no se trata realmente de una exención, en la medida que los viajeros que van a conducir las mercancías a la exportación deben soportar, en su adquisición, la repercusión del IVA. Así nos lo aclara el artículo 21.2 de la LIVA, cuando señala que la exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

La exención es aplicable a todo tipo de bienes que sean conducidos fuera del TAI por el viajero. No resulta aplicable, sin embargo, a las prestaciones de servicios, tal y como ha afirmado la DGT en Resolución no vinculante 530/1995, de 9 de mayo de 1995. Se establecen dos límites, máximo y mínimo, para la aplicación de la exención. El mínimo viene determinado por la cuantía que deben superar las entregas: el reembolso solo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 15.000 pesetas (90,15 euros). Es de destacar que no se refiere al coste de un artículo concreto, sino al conjunto de adquisiciones documentadas en una sola factura. Este límite es inferior al mínimo fijado en la Directiva Refundida para que sea obligatoria la devolución, que es de 175 euros (art. 147), por lo que se puede afirmar que las condiciones nacionales son más generosas.

El límite máximo viene determinado por dos circunstancias objetivas. La primera es que las mercancías deben ser transportadas en los equipajes de los viajeros. Aunque no haya un límite cuantitativo para los bagajes que puede transportar un viajero, resulta claro que esta previsión impone que las mercancías viajen conjuntamente con el viajero, utilizando el mismo medio de transporte que este, que deberá conducir por sí mismo la

mercancía. Además, que el conjunto de los bienes adquiridos no pueda constituir una expedición comercial. Como ya hemos analizado, el propio artículo 21.2 de la LIVA determina que no constituyen una expedición comercial las mercancías cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

El viajero que tiene derecho a la exención debe tener su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad. Añade el artículo 9 del RIVA que la residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. Atiende esta forma de acreditación a lo dispuesto en el artículo 147 de la Directiva Refundida, que se entenderá por «domicilio o residencia habitual» el lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad.

Finalmente, se exige que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad, como hemos señalado, transportados en los equipajes de los viajeros, fijándose el plazo de salida en los tres meses siguientes al momento en que se haya efectuado la entrega.

En cuanto al procedimiento para hacer efectiva la exención, de lo dispuesto en el artículo 9 del RIVA podemos extraer las siguientes fases:

- **Adquisición.** El vendedor deberá expedir la correspondiente factura en la que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.
- **Salida de los bienes.** El viajero deberá presentar físicamente los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante la correspondiente diligencia en la factura.
- **Reembolso.** El viajero remitirá la factura diligenciada al proveedor, que devolverá la cuota repercutida en el plazo de los 15 días siguientes mediante cheque o transferencia bancaria. Esta obligación de reembolso alcanza también a los empresarios en el régimen simplificado, que deben reintegrar las cuotas repercutidas.

Añade el artículo 21 de la LIVA que el reembolso del impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras. Estas entidades, autorizadas por la AEAT,

se encuentran ubicadas en las aduanas de puertos y aeropuertos. Una vez diligenciada la factura por el viajero, se presenta ante la entidad colaboradora, que a cambio de una comisión, cuyo importe se encuentra aprobado por la AEAT (Resolución de la Dirección General de la AEAT de 24 de febrero de 2003) reintegra el importe del IVA al viajero y se dirige a los proveedores, como representante del viajero y mediante la remisión de las facturas originales, para que les sea reintegrado el importe del IVA que ellas han anticipado.

2.2.3. Entregas en las tiendas libres de impuestos

La última de las exenciones previstas para las exportaciones indirectas es la de las entregas en tiendas libres de impuestos. Las tiendas libres de impuestos son locales, bajo control aduanero, situadas en los puertos y aeropuertos. Aunque pueden vender artículos a todo tipo de viajeros, la entrega solo será exenta de IVA cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros. Según aclara el RIVA, se acreditará esta circunstancia mediante la exhibición del billete de transporte.

También será aplicable la exención a las entregas efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros, matizando la Consulta 1344/1999, de 23 de julio de 1999, que son territorios terceros Canarias. Ceuta y Melilla.

Por lo demás, no se limita la exención ni cuantitativamente ni por la nacionalidad o residencia del viajero.

2.3. ENTREGAS A ORGANISMOS RECONOCIDOS QUE EXPORTEN LOS BIENES PARA ACTIVIDADES HUMANITARIAS

El artículo 21.4.º de la LIVA dispone la exención para las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención. Este precepto es transposición de lo dispuesto en el artículo 146.1 c) de la Directiva Refundida.

La primera característica que conviene destacar en esta exención es que se concede a una entrega interna, la efectuada a estos organismos, que son los que deberán exportar

las mercancías. El plazo para la exportación por los organismos es de tres meses desde la puesta a disposición de los bienes, según aclara el artículo 9.1 del RIVA.

Los organismos, denominación que parece hacer referencia a la existencia de una personalidad jurídica propia, deben realizar la exportación en el marco de sus finalidades humanitarias, caritativas o educativas. Estos conceptos jurídicos indeterminados, que pueden ser fuente de problemas en cuanto a su sentido, se simplifican mucho al remitir a un procedimiento de reconocimiento por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, a solicitud de los mismos y previo informe del Departamento ministerial respectivo, en el que acredite que dichos organismos actúan sin fin de lucro (art. 9 RIVA).

La exención se condiciona a la salida efectiva de los bienes del territorio comunitario, que se acreditará mediante la declaración pertinente de las previstas en el artículo 263 del CAU. El organismo queda obligado a remitir al proveedor copia del documento de salida en el plazo de los 15 días siguientes a la fecha de su exportación.

El organismo queda obligado a la conservación de los documentos de salida, la factura y demás documentos comerciales relativos a la operación, debiendo ponerlos a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción.

La Ley 39/2010, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, ha permitido que esta exención se aplique mediante devolución.

EJEMPLO 3

Una fundación española ha adquirido diversos artículos que piensa remitir a Irak en breve para ayudar a los refugiados kurdos. ¿Podría encontrarse exenta esta operación?

Solución:

El artículo 21.4 de la LIVA permite aplicar una exención a las adquisiciones realizadas por organismos reconocidos que vayan a ser exportados en el marco de una misión humanitaria. Si la fundación hubiera sido reconocida y los bienes se exportasen en el plazo de tres meses, esta entrega podría beneficiarse de la citada exención.

3. PRESTACIONES DE SERVICIOS RELACIONADAS CON LAS EXPORTACIONES

La exención para los bienes que van a ser exportados se complementa con una serie de exenciones, previstas también en el artículo 21 de la LIVA, para determinadas prestaciones de servicios, esencialmente, determinados trabajos realizados sobre los bienes que van a ser exportados, servicios ligados directamente a las exportaciones y los servicios de mediación en las restantes operaciones exentas.

La razón principal para esta exención es que estos servicios forman parte del valor de los bienes exportados, en la medida que todos ellos se «añaden» a partir del momento en el que es conocido que los bienes sobre los que se proyectan van a ser exportados. Desde este punto de vista, el beneficio supone evitar un coste financiero al exportador de las mercancías.

Constituye esta una diferencia fundamental entre la exportación y la entrega intracomunitaria, ya que en las entregas intracomunitarias no se contempla ninguna exención para los servicios vinculados a las mismas. Resulta lógico, no obstante, ya que la exención en la exportación es una verdadera exoneración de gravamen para las mercancías que abandonan el territorio comunitario y dentro de esta se pueden incluir también los servicios vinculados con las exportaciones, mientras que en las entregas intracomunitarias no existe tal liberación del gravamen, sino una norma técnica que traslada la obligación de liquidar el impuesto del vendedor al comprador, vía la generación de un hecho imponible en destino: la AIB.

Estudiaremos a continuación cada una de las exenciones que mencionábamos.

3.1. TRABAJOS REALIZADOS SOBRE BIENES MUEBLES EXPORTADOS

Esta exención se contempla en el artículo 21.3 de la LIVA para los siguientes servicios:

«Las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del impuesto y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad por quien ha efectuado los mencionados trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o, bien, por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La exención no se extiende a los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.»

Esta exención supone la transposición de la exención que con carácter obligatorio y que en términos prácticamente iguales se prevé en el artículo 146.1 d) de la Directiva Refundida.

Analizaremos los aspectos fundamentales de este precepto, a saber, los bienes a los que va a afectar los trabajos, los trabajos que se pueden realizar sobre dichos bienes, los beneficiarios de esta exención y los aspectos procedimentales a los que se condiciona la exención.

3.1.1. Bienes sobre los que se pueden realizar los trabajos

La exención prevista en este artículo exige que los trabajos se proyecten sobre unos bienes concretos, que después de la realización de los trabajos deben ser remitidos fuera del territorio comunitario.

Los bienes pueden ser adquiridos en el TAI. En este caso, la exención para los trabajos puede sumarse a la exención para las exportaciones en régimen comercial, quedando exenta tanto la entrega como los trabajos posteriores. Aunque no se recoge expresamente en el artículo 9 del RIVA un plazo desde la adquisición de los bienes para su remisión al empresario que se vaya a encargar de la ejecución de los trabajos, una interpretación sistemática de este precepto permite afirmar que dicho plazo es de un mes, pues en dicho plazo se debe haber producido la salida de los bienes en exportaciones indirectas en régimen comercial y únicamente se puede afirmar que no se ha incumplido dicho plazo si dentro del mismo se ha remitido al encargado de la ejecución de los trabajos.

Los bienes pueden ser también adquiridos en territorios terceros, sin que sea necesario para aplicar la exención que los bienes se vinculen a los regímenes aduaneros (tránsito externo, perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero, depósito aduanero y depósito distinto del aduanero). En general, no parece la opción más lógica, pues los bienes importados sin acogerse a dichos regímenes, con carácter general, pagarán los derechos de importación y el IVA a la importación; posteriormente, los trabajos realizados en las condiciones de este artículo se encontrarían exentos, y los bienes serían exportados. Vinculando a los regímenes aduaneros previstos en el artículo 24. Tres de la LIVA se evitaría el pago de los derechos de importación y del IVA de importación, que-

dando igualmente exentos los servicios y siendo exportados los bienes sin que se haya originado impuesto alguno. No obstante, subsiste esta exención de los trabajos para los bienes importados para los casos en los que por las condiciones de la transformación o cualquier otra circunstancia no se haya obtenido autorización de las aduanas para su inclusión en los regímenes aduaneros.

Se excluyen, no obstante, los trabajos realizados sobre bienes que se encuentren al amparo de los regímenes aduaneros de importación temporal, con exención total o parcial de los derechos de importación, y del régimen fiscal de importación temporal (importaciones temporales procedentes de partes del territorio aduanero que no forman parte del territorio comunitario IVA –Canarias, por ejemplo–).

Se excluyen también los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.

3.1.2. Contenido de los trabajos

El artículo 9 del RIVA sienta una amplia lista de trabajos que pueden ser el objeto de la exención: perfeccionamiento, transformación, mantenimiento o reparación de los bienes, incluso mediante la incorporación a los mismos de otros bienes de cualquier origen.

Esta amplia lista de servicios puede ser integrada con la regla de localización para los trabajos sobre bienes muebles corporales, prevista en el artículo 70.Uno.7.º de la LIVA, entendiéndose incluidos todos los trabajos que citábamos al examinar dicha regla de localización.

3.1.3. Sujeto beneficiario de la exención

Esta exención se concede únicamente para empresarios que no estén establecidos en el TAI. Así, la Consulta 533/1998, de 2 de abril de 1998 determina que no es aplicable la exención para los trabajos cuando los bienes sean exportados por el proveedor establecido y no por el adquirente. Al igual que señalábamos al referirnos a las exportaciones indirectas, no será a nuestro juicio aplicable la exención a los servicios prestados para otros establecimientos localizados fuera del TAI de un empresario que cuente con un establecimiento en el TAI, aun cuando este establecimiento no haya mediado en la adquisición de los bienes ni los servicios.

Se permite que el no establecido destinatario de los servicios actúe mediante representante, que actúe en su nombre y por su cuenta. A nuestro juicio, es importante destacar que esta es una representación mercantil, en un contrato celebrado para la ejecución de los trabajos, por lo que la acreditación de la representación deberá realizarse en la forma prevista en la normativa mercantil y no en la prevista en la normativa tributaria. Este criterio ha sido sostenido, en relación con la representación en la exención para los servicios relacionados directamente con las exportaciones, a la que nos referiremos a continuación, por el TEAR de la Comunidad Valenciana en Resolución de fecha 12 de julio de 2011. A estos efectos, debemos tener presente que no se prescribe forma específica alguna para los contratos de comisión (art. 244 CCom. y ss.) ni para las restantes formas del mandato mercantil (art. 281 CCom. y ss.), por lo que no cabe exigir formalidades específicas para la acreditación de la actuación en intermediación. Añade en particular el artículo 257 del CCom. lo siguiente sobre la prueba de la comisión:

«Si el comisionista contratare en nombre del comitente, deberá manifestarlo, y si el contrato fuere por escrito, expresarlo en el mismo o en la ante-firma, declarando el nombre, apellido y domicilio de dicho comitente. En el caso prescrito en el párrafo anterior, el contrato y las acciones derivadas del mismo producirán su efecto entre el comitente y la persona o personas que contrataren con el comisionista; pero quedará este obligado con las personas con quienes contrató, mientras no pruebe la comisión, si el comitente la negare, sin perjuicio de la obligación y acciones respectivas entre el comitente y el comisionista.»

3.1.4. Requisitos temporales para la aplicación de la exención

Como hemos expuesto, en el artículo 9 del RIVA no se establece plazo desde la adquisición de los bienes para su remisión al empresario que se vaya a encargar de la ejecución de los trabajos. No obstante, entendemos que dicho plazo es de un mes, pues en dicho plazo se debe haber producido la salida de los bienes en exportaciones indirectas en régimen comercial y únicamente se puede afirmar que no se ha incumplido dicho plazo si dentro del mismo se ha remitido al encargado de la ejecución de los trabajos.

Los trabajos deben ejecutarse en el plazo máximo de seis meses desde su recepción por el encargado de la ejecución de los trabajos. Para acreditar el cumplimiento de este plazo, se prevé que el encargado de la ejecución remita un acuse de recibo al adquirente de los bienes no establecido o, en su caso, al proveedor. Este plazo podrá ser prorrogado a solicitud del interesado, cuando el tiempo necesario para la realización de los trabajos exceda de los seis meses mencionados. Corresponde la autorización de la prórroga

al Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT, que lo autorizará cuando se justifique, por la naturaleza de los trabajos a realizar. La prórroga se entenderá concedida por silencio positivo cuando la Administración no conteste en el plazo de un mes siguiente a la presentación de la solicitud.

Una vez terminados los trabajos, los bienes deberán ser enviados en el plazo del mes siguiente a la aduana para su exportación.

Entendemos que la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2013, Asunto C-563/12, von Danwitz, en la que se dice que los artículos 146.1 y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión abandonen el territorio de la Unión Europea dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega, afecta directamente a este plazo para la salida de las mercancías, pues el artículo 146.1 letra d) de la Directiva Refundida recoge la exención para los trabajos sobre los bienes exportados. No creemos, sin embargo, que esta sentencia afecte al plazo para la ejecución de los trabajos, ya que el incumplimiento no supone directamente la pérdida del derecho a gozar de la exención, ya que la única obligación que impone es la de solicitar a la aduana su prórroga.

3.1.5. Obligaciones formales

Como obligación formal se prevé que el destinatario no establecido cumpla en relación con los bienes con los requisitos formales previstos para la exportación indirecta. El artículo 9.1.2.º del RIVA contempla el cumplimiento de los requisitos a los que se condiciona la exportación directa, esto es, la efectiva salida de las mercancías y la conservación por el transmitente de los documentos de salida, la factura y demás documentos comerciales. Adicionalmente prevé un requisito específico, la presentación del documento de exportación, haciendo constar el nombre del proveedor como exportador, con su NIF y la referencia a la factura expedida, debiendo remitir a dicho proveedor copia del documento diligenciada por la aduana. Como ya hemos visto, la normativa aduanera contempla directamente la atribución al proveedor comunitario de la condición de exportador, según el artículo 1 de Reglamento Delegado del CAU.

Este último requisito es reiterado por el artículo 9.1.3.º del RIVA, que señala que la exportación deberá efectuarse por el destinatario de los trabajos o por el prestador de los mismos, haciendo constar en el documento de exportación la identificación del pro-

veedor establecido en la Comunidad y la referencia a la factura expedida por el mismo. También podrá efectuarse por un tercero en nombre y por cuenta del prestador o del destinatario de los trabajos.

Finalmente, como forma de acreditar la exención por el prestador de los trabajos, se prevé que el destinatario no establecido remita a este una copia del documento de exportación diligenciada por la aduana de salida. Cuando la exportación se haya realizado directamente por el prestador de los servicios o, aun realizada por el adquirente, si los bienes han sido adquiridos en el interior del TAI, deberá remitirse una copia del documento de exportación diligenciada por la aduana de salida al proveedor de los bienes.

EJEMPLO 4

Un empresario establecido en Rusia ha adquirido diversos materiales en España. Los materiales han sido remitidos a otro empresario español para darles un tratamiento que los adapte al clima ruso. Una vez finalizados los trabajos, que han llevado un mes, los materiales han sido remitidos a Rusia. ¿Cómo se califican estas operaciones?

Solución:

La adquisición de materiales con destino a Rusia puede ser una exportación indirecta exenta del artículo 21.2 de la LIVA. Aunque no se haya cumplido el requisito de ser exportada en el plazo de un mes, al haber sido sometida la mercancía a trabajos exentos del artículo 21.3 de la LIVA, no se pierde el derecho a la exención.

Los trabajos efectuados sobre las mercancías exportadas, cumpliendo los requisitos del artículo 21.3 de la LIVA (únicamente se han explicitado en el ejemplo los relativos al plazo de ejecución y a la salida de las mercancías tras la ejecución de los trabajos), podrán encontrarse igualmente exentos.

3.2. SERVICIOS RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LAS EXPORTACIONES

El artículo 21.5 de la LIVA contempla la exención de todas las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Este artículo es transposición del apartado e) del artículo 146.1 de la Directiva Refundida, que dispone la exención para los siguientes servicios:

«Las prestaciones de servicios, incluidos los transportes y operaciones accesorias, con la excepción de las prestaciones de servicios exentas con arreglo a los artículos 132 y 135, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes o con las importaciones de bienes que se beneficien de las disposiciones establecidas en el artículo 61 o en la letra a) del apartado 1 del artículo 157.»

Como se aprecia, el ámbito de la Directiva es más amplio que el de nuestro artículo 21.5 de la LIVA, pues incluyen las prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes aduaneros suspensivos y con el régimen de depósito distinto del aduanero. No significa esto, sin embargo, que exista ningún incumplimiento en la legislación española, simplemente la exención para los servicios vinculados a los bienes incluidos en los regímenes aduaneros y al depósito distinto del aduanero se encuentran en la LIVA en un precepto distinto (art. 24 LIVA).

Esta exención se ampara en el principio de neutralidad fiscal, ya que estos servicios formarán parte de la base imponible de las importaciones que se produzcan en el territorio de llegada de las mercancías exportadas.

Estudiaremos, a continuación, los requisitos necesarios para que se aplique esta exención.

3.2.1. Servicios incluidos en la exención

La condición para aplicar la exención es que los servicios estén directamente relacionados con las exportaciones, para lo que la LIVA propone dos características:

- Que se presten a determinados sujetos, en los términos que estudiaremos en el epígrafe 3.2.2.
- Que se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones. Concretan esta circunstancia tanto la LIVA, como el artículo 9.1.5.º del RIVA, al señalar que se entenderá cumplido cuando los servicios se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación

de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad (bajo la expresión zona portuaria o aeroportuaria, la DGT considera un lugar próximo geográficamente al puerto o aeropuerto, según Consulta de 23 de junio de 1986, expte. 163/86), aunque se realicen escalas intermedias en otros lugares. Por la necesidad de vincular los servicios a los bienes exportados, la DGT entiende que no se pueden encuadrar en este supuesto aquellos servicios que no se relacionan directamente con los bienes exportados, como los servicios de asesoramiento jurídico (Consulta vinculante de 2 de diciembre de 1986) o la gestión de cobro de exportaciones (Consulta vinculante de 24 de noviembre de 1986).

Los servicios que más frecuentemente se benefician de esta exención son los transportes y los servicios accesorios a los transportes, como carga y descarga (Consulta vinculante de la DGT de 17 de julio de 1986), conservación, por ejemplo, en frigoríficos (Consulta vinculante DGT de 15 de septiembre de 1986), embalaje, protección, inspección (Consulta no vinculante DGT de 18 de octubre de 1995), control de calidades (Consulta no vinculante DGT de 23 de septiembre de 1988), reconocimiento, emisión de certificados (Consulta DGT de 15 de abril de 2004), almacenaje y custodia de las mercancías o alquiler de los medios de transporte, de contenedores o envases y embalajes especiales para el transporte de las mercancías. No considera la doctrina administrativa que se cumpla esta circunstancia cuando se trata de transportes previos a su remisión fuera de la Comunidad o a la zona portuaria o aeroportuaria (Consulta vinculante de 26 de junio de 1986, que excluye el transporte a un almacén donde se prepara la fruta para su exportación).

Precisamente, no se exige el requisito de prestación con ocasión de la exportación en aquellos servicios cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío. Cita el RIVA, en concreto, lo siguientes servicios: arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos.

En todo caso, quedan excluidos de esta exención los servicios a los que sea aplicable una de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA. La diferencia entre una y otra exención se proyecta únicamente sobre el prestador de los servicios, ya que, según el artículo 94 de la LIVA, los servicios exentos por el artículo 21 de la LIVA generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su realización (exención plena) mientras que los exentos por el artículo 20 no generan dicho derecho a la deducción.

Tampoco resulta aplicable la exención a entregas de bienes relacionados con las exportaciones, como embalajes (Resolución no vinculante 1017/1986, de 23 de marzo de

1986) y similares que sean entregados para realizar la exportación (evidentemente, salvo que el propio bien cumpla las condiciones para considerarse que existe una exportación del mismo, como ocurriría si la exportación fuese indirecta). Debemos, no obstante, precisar que para ello los embalajes y similares deben ser entregados independientemente de los propios bienes exportados y puestos a disposición en el TAI, pues en otro caso son un mero componente más de la base imponible de la exportación.

3.2.2. Beneficiarios de la exención

El artículo 21.5 de la LIVA, desde el 1 de enero de 2016, dispone que los servicios deben prestarse a quienes realicen las exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros. Desarrolla esta previsión el artículo 9.1.5.º del RIVA con la mención del elenco de sujetos que pueden resultar destinatarios de los servicios exentos, incluyendo a quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes, a los adquirentes de los mismos, o a los intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de unos u otros. A nuestro juicio, resulta curioso que el desarrollo reglamentario sea anterior al precepto legal que le sirve de base, pero en la medida que no existe una contradicción clara entre uno y otro entendemos que no ha existido derogación tácita de este precepto. Se incluyen en este listado reglamentario los siguientes sujetos:

- **Los exportadores.** Como sabemos, tendrá esta condición, según lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento Delegado del CAU, la persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que, en el momento en que se acepta la declaración, es titular del contrato con el destinatario en un tercer país y está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.
- **Quienes efectúen los envíos de los bienes.** Con esta expresión parece referirse el RIVA al proveedor que suministra los bienes y que no tiene la propiedad de los bienes; con el CAC estos sujetos no tenían la condición de exportador y así debemos entender esta referencia. No obstante, con el cambio operado en la definición de exportador que contiene el Reglamento Delegado del CAU, a nuestro juicio, esta precisión resulta sin un contenido propio específico. Cabe destacar que para que la entrega sea considerada una exportación, si la transmisión del poder de disposición se ha producido antes de la salida de las mercancías, el adquirente debe ser un no establecido siempre (art. 21.2 LIVA); si la entrega se realiza para otro empresario establecido no será sino una entrega interior.

- **Los adquirentes de los bienes.** Se refiere este supuesto a servicios prestados en beneficio del adquirente, antes de la transmisión del poder de disposición, como pueden ser servicios de inspección o control de calidad de los productos adquiridos.
- **Los intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de cualquiera de los sujetos anteriores.** La LIVA cita expresamente a transitarios y consignatarios (curiosamente, no se incluye a los agentes de aduanas) con lo que parece amparar la actuación en nombre propio de estos intermediarios y representantes aduaneros, beneficiándose de la exención, siempre que su actuación se realice en interés de los sujetos anteriores:
 - Los **transitarios** son organizadores de los transportes internacionales y, en todo caso, de transportes que se efectúen en régimen de tránsito aduanero, realizando en relación con los mismos las siguientes actividades: la contratación en nombre propio con el transportista, como cargadores, de un transporte que a su vez hayan contratado, asimismo, en nombre propio, con el cargador efectivo, ocupando frente a este la posición de transportistas; y la recepción y puesta a disposición del transportista designado por el cargador, de las mercancías a ellos remitidas como consignatarios.
 - El **consignatario** es, con carácter general, en los transportes, la persona a quien va destinado un cargamento o mercaderías. En el caso de los transportes marítimos es la persona que en los puertos de mar representa a la empresa dueña del buque.
 - El **agente de aduana** es la persona natural o jurídica, debidamente autorizada por las respectivas autoridades aduaneras, que actúa ante los organismos competentes en nombre y por cuenta de un tercero que contrata sus servicios y le otorga un poder autenticado y permanente, en los trámites de una operación de importación, exportación o tránsito. En nuestro país, debe haber superado el concurso organizado por el Departamento de Aduanas y realizado una formación posterior, permitiéndosele actuar ante todas las aduanas españolas (art. 126 de la Ley 16/1987).

Dos cuestiones relevantes ofrece la figura de estos intermediarios. La primera es cómo debe acreditarse la representación, en la forma prevista en la LGT para la representación tributaria, o en la forma prevista en la legislación mercantil. A nuestro juicio, se trata de una representación mercantil, sometida a las formas previstas para este con-

trato, y no de una actuación ante la Administración, por lo que no cabrá exigir su acreditación en la forma prevista en la LGT para la representación voluntaria.

Sobre esta cuestión se pronuncia una interesante Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de fecha 12 de julio de 2011, en la que se sostiene lo siguiente:

«A estos efectos es fundamental determinar qué requisitos cabe exigir para acreditar la actuación en nombre ajeno. La norma tributaria contempla de forma específica la acreditación de la representación voluntaria en el artículo 46 de la LGT ("Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente"); no obstante, el propio tenor literal del precepto no deja lugar a dudas que esta es una exigencia de acreditación de la representación en el ámbito administrativo, cuando se actúe ante los órganos de esta naturaleza, no siendo exigible dichos requisitos cuando se trate de una actuación meramente particular, propia del tráfico mercantil, como es la que tiene presente la norma reglamentaria.

A este respecto cabe destacar que el Código de Comercio no prescribe, con carácter general, forma alguna para los contratos (art. 51 CCom. "Serán válidos y producirán obligación y acción en juicio los contratos mercantiles, cualesquiera que sean la forma y el idioma en que se celebren, la clase a que correspondan y la cantidad que tengan por objeto, con tal que conste su existencia por alguno de los medios que el derecho civil tenga establecidos"); ni de forma específica para los contratos de comisión (art. 244 CCom. y ss.) y las restantes formas del mandato mercantil (art. 281 CCom. y ss.), por lo que no cabe exigir formalidades específicas para dicha acreditación de la actuación en intermediación.»

La segunda es cómo debe entenderse la necesaria actuación en nombre y por cuenta de los restantes sujetos. La DGT, entre otras, en Consultas de 10 de junio de 1994 y de 3 de febrero de 1996, ha interpretado literalmente el precepto, señalando que únicamente en el caso de que los destinatarios de las facturas sean los sujetos por cuenta de los que se actúa podrá aplicarse la exención. Recientemente ha ratificado este criterio en Consultas V-1492/2013 y V-0806/2013, en las que se ratifica que una empresa transportista que actúa en nombre propio y que no es exportadora ni adquirente de las mercancías no tiene derecho a recibir los servicios con exención.

A pesar de que Sánchez Gallardo y Estévez Vértiz (*IVA y Comercio Internacional*, CISS, 2005, pág. 303) consideraban que esta interpretación literal pudiera ser un exceso reglamentario, resulta evidente que la reforma de la LIVA da cobertura a la misma.

3.2.3. Salida de las mercancías

Para que se complete la exención debe producirse la exportación efectiva, esto es, la salida de los bienes de la Comunidad. Dicha salida deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la prestación del servicio.

El artículo 9 del RIVA dispone que la salida de los bienes se puede justificar por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

La redacción de este precepto previa a 2013 contemplaba como medio de acreditación preferente la certificación emitida por la Administración tributaria ante la que se realicen las formalidades aduaneras de exportación en la que consten el número o números de factura y la contraprestación de los servicios directamente relacionados con la exportación. Por su parte, la redacción previa a 2010 consideraba como documentos acreditativos de la salida el DUA de salida y la carta de porte internacional diligenciada por la aduana, documentos acreditativos de la salida. A nuestro juicio, estos medios de acreditación siguen siendo válidos, al amparo del principio de libertad de prueba que establece ahora mismo el artículo 9.1.5.º del RIVA; es más difícilmente se pueden concebir mejores medios de prueba.

Más duda nos ofrece si bajo el paraguas de la mención a un «documento normalizado que apruebe la Administración tributaria», sigue siendo válida la declaración expedida y suscrita por el destinatario de los servicios en la que se consigna el DUA de exportación, contemplada en la Orden de 18 de julio de 1994, por la que se aprueban los modelos de documentos para justificar las exenciones de servicios relacionados con las importaciones y de los relacionados directamente con las exportaciones, establecidos en el RIVA. En principio, nuestra opinión sería positiva, a pesar de que con los sucesivos cambios de este precepto reglamentario pareciera que se había derogado de forma tácita dicha orden, pues como veremos para las operaciones relacionadas con zonas exentas y con regímenes suspensivos, artículos 12 y 13 del RIVA, respectivamente, se han aprobado modelos equiparables.

Finalmente, se establece en el artículo 9.1.5.º del RIVA que los documentos que justifiquen la salida de los bienes deberán ser remitidos al prestador del servicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes.

EJEMPLO 5

Con ocasión de una exportación con destino a Japón de mercancías se han prestado los siguientes servicios:

- El vendedor de las mercancías en condiciones FAS ha contratado el embalaje en unos contenedores especiales reutilizables, que han sido arrendados, y el transporte de los productos desde su sede de actividad en Villamarchante (Valencia) al puerto de Valencia.
- El adquirente de los productos ha contratado con un agente de aduanas para que realice los trámites necesarios para la exportación a Japón.
- El agente, por cuenta de su mandante, ha solicitado un dictamen de un profesional para determinar que los productos son aptos para su entrada en Japón y ha contratado el transporte hasta Japón.

¿Constituyen estas operaciones exentas?

Solución:

Asumimos, por el texto del caso, que existe una exportación de mercancías exentas por el artículo 21.2 de la LIVA. El servicio de embalaje en los contenedores necesarios para la exportación es una operación exenta, dispensada del requisito de ser prestada a partir del momento en el que los bienes se remitan a la zona portuaria. El transporte prestado al proveedor español se encontrará también exento.

Sin embargo, el arrendamiento de los contenedores es una operación previa a la remisión que no se encuentra dispensada expresamente por el artículo 21 de la LIVA del requisito temporal de su prestación, por lo que no se encontrará exenta.

El servicio del agente de aduanas, prestado al adquirente, se encuentra también exento.

Los servicios prestados al agente de aduanas, recibidos por cuenta del adquirente de los bienes, cumplen los requisitos de haber sido prestados con ocasión de la exportación, a partir del momento de la expedición de las mercancías y haber sido recibidos por este como representante aduanero del adquirente, por lo que estarán también exentos.

3.3. SERVICIOS DE MEDIACIÓN

El apartado 6 del artículo 21 contempla la última de las exenciones para las prestaciones de servicios relacionadas con las exportaciones:

«Estarán exentas: [...] Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.»

Constituye este precepto la transposición, parcial, de lo dispuesto en el artículo 253 de la Directiva Refundida, que prevé la exención para la intermediación en todas las operaciones relativas a las exportaciones, a los transportes internacionales y las asimiladas a las exportaciones, así como para los servicios localizados fuera del territorio comunitario.

Las operaciones en las que la mediación se encuentra exenta por el artículo 21.6 de la LIVA son las exportaciones, directas o indirectas, entregas a organismos reconocidos, los trabajos relacionados con las mercancías exportadas, así como en los servicios directamente relacionados con las exportaciones.

A nuestro juicio, la mediación exenta por este precepto debe ser en nombre ajeno, como dicta su tenor literal, cuando se medie en las exportaciones de bienes. La mediación en nombre propio determina que la entrega del proveedor al mediador-comisionista en nombre propio constituya una entrega, que solo podrá quedar exenta en la medida que se cumplan las condiciones para aplicar la exención como exportación directa o indirecta, previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 21 de la LIVA, nunca por esta exención prevista para los servicios.

Cuando se medie en servicios relacionados con la exportación, por el contrario, no será exigible que se actúe en nombre ajeno, no ya por lo previsto en este artículo, sino en base a las consideraciones que formulábamos al estudiar el apartado 4 del artículo 21 de la LIVA, a cuyo contenido nos remitimos.

Un supuesto peculiar de servicios que, en determinados casos, se han considerado de mediación, son los de los agentes de aduanas. No obstante, la doctrina administrativa (Consultas DGT de 9 de septiembre de 2002 y de 19 de febrero de 2004) estima que estos servicios son de asesoramiento, consultoría y análogos, y no de mediación, por lo que no se pueden acoger a la exención sobre esta base legal. No obstante, prestados en relación con operaciones de exportación a los exportadores o adquirentes de las mercancías, se encontrarán exentos por el artículo 21.5 de la LIVA.

4. OPERACIONES ASIMILADAS A LAS EXPORTACIONES

Las operaciones asimiladas a la exportación son aquello que su propio nombre indica: no son exportaciones, pues los bienes que se beneficien de esta exención no van a aban-

donar el TAI de forma efectiva; pero se asimilan a las mismas, es decir, a efectos del IVA estas operaciones se van a declarar exentas, siendo la exención concedida una exención plena, por lo que originan el derecho a deducir las cuotas soportadas en sus adquisiciones.

La justificación de la exención es diferente según el supuesto de los previstos para estos bienes de que se trate: los buques y aeronaves afectos a la navegación internacional, aunque están ubicados en el TAI por su base, su utilización efectiva (que se puede equiparar a su consumo) se produce fuera del TAI; en el caso de las operaciones con diplomáticos y embajadas o con organismos internacionales, aunque los bienes y servicios se reciben y consumen, se les concede el beneficio en atención al principio de extraterritorialidad que el derecho internacional postula para estas personas y locales; las restantes operaciones (entregas de oro al Banco de España, transportes de personas internacionales y transportes a Madeira y Azores) atienden a circunstancias particulares que analizaremos más adelante.

Debemos destacar también que en estas operaciones no opera la misma delimitación territorial que se ha establecido en el régimen transitorio para las operaciones comunitarias. Así, frente a los tres ámbitos que se aplican generalmente: el TAI; TAI de otros Estados miembros y territorios terceros; en estas operaciones la delimitación territorial se efectúa en base a dos ámbitos, el TAI y el resto de los territorios, sean TAI comunitario o no. Por ejemplo, para la delimitación de lo que se considera navegación marítima internacional, se van a tener en cuenta las travesías entre los puertos españoles y los puertos comunitarios y de terceros países sin diferencia alguna. Tanto se tiene en cuenta el trayecto Barcelona-Nápoles, como Barcelona-Port-Said a efectos del cómputo total de recorridos (seguimos en este comentario y tomamos el mismo ejemplo de Longás Lafuente, *Impuesto sobre el Valor Añadido*, CEF).

4.1. OPERACIONES RELATIVAS A LOS BUQUES

El artículo 22 de la LIVA, en sus apartados uno, dos, tres y siete, recoge una serie de operaciones referidas a los buques afectos a la navegación marítima internacional, afectos al salvamento, asistencia marítima o pesca costera, y los buques de guerra que van a quedar exentas.

Estas operaciones, a grandes rasgos, son:

- Operaciones relativas a los propios buques, por la que estos son puestos a disposición.
- Operaciones relativas a los objetos incorporados a los buques.

- Entregas de productos de avituallamiento para los buques.
- Prestaciones de servicios para atender las necesidades de los buques.

Con estas previsiones se efectúa la transposición de lo dispuesto en el artículo 148, letras a) a d) de la Directiva Refundida.

Analizamos con detalle, a continuación, cada uno de los diferentes requisitos a los que se condiciona la exención.

4.1.1. Buques que se pueden beneficiar de la exención

La exención, como hemos destacado, se aplica a los buques afectos a varias finalidades. La primera cuestión, por tanto, es qué debemos entender por buques. Más allá de un concepto usual, el apartado primero del anexo de la LIVA dispone que se consideran buques los bienes comprendidos en las partidas arancelarias 89.01 (transatlánticos, barcos para excursiones –de cruceros–, transbordadores, cargueros, gabarras –barcazas– y barcos similares para transporte de personas o mercancías), 89.02 (barcos de pesca; barcos factoría y demás barcos para tratamiento o preparación de productos de la pesca), 89.03 (yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas –botes– de remo y canoas), 89.04 (remolcadores y barcos empujadores) y 89.06.10 (demás barcos, incluidos los navíos de guerra y barcos de salvamento excepto los de remo) del arancel aduanero. Quedan excluidos los incluidos en las partidas 89.05 (barcos faro, barcos bomba, dragas, pontones grúa y demás barcos en los que la navegación sea accesoria en relación con la función principal; diques flotantes; plataformas de perforación o explotación, flotantes o sumergibles), 89.07 (los demás artefactos flotantes, por ejemplo: balsas, depósitos, cajones, incluso de amarre, boyas y balizas) y 89.08 (barcos y demás artefactos flotantes para desguace).

Estos bienes deben ser aptos para navegar por alta mar. El arancel aduanero considera como tales los que son capaces de maniobrar en el mar de forma independiente, incluso con mar gruesa, y cuya longitud del casco sea como mínimo de 12 metros. Como hemos visto, se excluyen por mención a las partidas arancelarias los objetos flotantes destinados a permanecer en un lugar fijo o a desplazarse «a la deriva» y todos aquellos en los que la maniobra no es una finalidad principal. En este sentido, podemos destacar, entre otras, la Sentencia del TJUE de 20 de junio de 2019, Asunto C-291/18, Grup Servicii Petroliere SA, que niega tal condición a las plataformas de perforación marina autoelevables, que se utilizan de manera principal en posición inmóvil, para explotar yacimientos de hidrocarburos en el mar.

Las finalidades a las que se deben destinar los buques son:

- La navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros (según se pronunció el TJUE, en Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Asuntos acumulados C-181 a 183/04, Elmeka) incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca. En ningún caso se entenderán incluidos los buques destinados a actividades deportivas, de recreo, o en general de uso privado.

Se incluyen como buques afectos a la navegación marítima internacional aquellos que realicen actividades comerciales o industriales (el TJUE ha determinado que no puede aplicarse la exención a las prestaciones de servicios consistentes en la puesta a disposición, a cambio de una remuneración, de un buque con tripulación a favor de personas físicas para la realización de viajes de recreo en alta mar, por no ser una actividad comercial, en Sentencia de 22 de diciembre de 2010, Asunto C-116/10, Pierre Feltgen), así como pesca de altura y gran altura (que es toda la pesca que no es costera, a la que después nos referiremos), siempre que en estos supuestos se cumplan con las condiciones para que sus singladuras se consideren navegación internacional.

Se considera navegación marítima internacional la que se realice a través de las aguas marítimas en los siguientes supuestos: 1. La que se inicie en un puerto situado en el TAI y termine o haga escala en otro puerto situado fuera del TAI (aunque sea en el TAI de otro Estado miembro); 2. La que se inicie en un puerto situado fuera del TAI y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito; 3. La que se inicie y finalice en cualquier puerto del TAI sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del impuesto exceda de 48 horas.

Las escalas son cualquier punto del recorrido en los que se embarquen o desembarcan mercancías o pasajeros; no se comprenderán, sin embargo, las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

- Al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera. Tienen la consideración de actividades de salvamento y asistencia marítima las que tienen por objeto socorrer o auxiliar a personas, buques o embarcaciones en dificultades, incluyendo el salvamento de la tripulación, viajeros y sus equipajes o cargamento de los buques (Consulta DGT de 7 de julio de 1986); así como las operaciones de practicaaje, remolque, amarre y desamarre de buques y embarcaciones, no comprendiéndose los buques que realicen operaciones de apoyo, colaboración, complemento o vigilancia de las actividades industriales o pesqueras (Consulta DGT de 15 de abril de 1994).

Es pesca de «arrastre, costera o litoral» la que se practica dentro de la zona comprendida entre el litoral español y la zona de 60 millas paralela al mismo.

- Los buques de guerra. La exención queda condicionada a que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios sea la entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa, esto es, en el desarrollo de esta actividad (actualmente, es exclusivamente el Ministerio de Defensa) No gozan de la misma exención los buques de la policía o del servicio de vigilancia aduanera.

La afectación a la navegación internacional debe ser mayoritaria, sin que se pierda la exención por realizar trayectos que no cumplan con la condición de navegación internacional, siempre que el conjunto de sus recorridos en singladuras de navegación internacional representen más del 50% del total recorrido efectuado durante los siguientes periodos de tiempo:

- El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en el punto siguiente.
- En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento, total o parcial, o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines de salvamento y asistencia o pesca costera, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso, el periodo a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

En los supuestos de salvamento, asistencia marítima y pesca costera la afectación debe ser exclusiva, de forma que realizar juntamente estas actividades con otras que no den derecho a la exención supondrá la no aplicación de la exención.

Como destaca Longás Lafuente (*Impuesto sobre el Valor Añadido*, CEF), la exención exige afectación a las actividades o fines previstos, no siendo aplicable en aquellos casos en los que no se lleven a cabo de forma efectiva dichas actividades (pesca, salvamento, etc.). La adquisición de un buque con finalidad distinta, aun cuando por sus características su objeto sea alguno de los previstos en la norma, no conlleva la exención.

4.1.2. Operaciones exentas

4.1.2.1. Las operaciones relativas a los propios buques que los ponen a disposición

El artículo 22.Uno de la LIVA establece que «estarán exentas del impuesto las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o parcial, y arrendamiento de los buques».

A pesar de que nos hayamos referido a estas operaciones como aquellas que ponen los buques a disposición, debemos entender este concepto como una puesta a disposición de navegar y cumplir con su destino natural, no de transmisión del poder de disposición. Así, encontramos operaciones en las que se realiza una entrega de bienes (la entregas y la construcción de los buques) y otras que son prestaciones de servicios, en las que se facilita al propietario que el buque siga en condiciones adecuadas para navegar (transformaciones, reparaciones y mantenimiento) o por las que el propietario pone el buque a disposición, limitada, de un tercero (fletamento total o parcial y arrendamiento).

El concepto de entrega de buques no ofrece particularidades. Constituirá una entrega la transmisión del poder de disposición del buque, en las condiciones previstas en el artículo 8 de la LIVA.

La construcción de un buque se refiere a los supuestos de la entrega inicial del mismo, y se entiende finalizada la construcción en el momento en el que el buque se matricule en el registro de matrícula correspondiente (art. 10 RIVA). La aplicación de la exención exige que el sujeto pasivo que ha realizado la construcción disponga copia de la inscripción, en la que conste el fin al que se va a destinar el buque. Por lo tanto, no resulta aplicable la exención a las entregas anteriores a la finalización de la construcción.

Se define el concepto transformación en el artículo 10.1.3 del RIVA, entendiendo por tales los trabajos efectuados en un buque cuando la contraprestación de los mismos excede del 50% del valor en el momento de su entrada en el astillero, determinado este de acuerdo con las normas de valoración en aduana (arts. 28 a 36 del CAC; arts. 141 a 181 bis del Reglamento de aplicación del CAC).

Por operaciones de reparación y mantenimiento podemos entender todos los trabajos de conservación y guarda de las condiciones del buque que, por razón de su importe, no pueden ser calificadas como transformación.

El arrendamiento de buques es el contrato por el que el propietario cede el uso temporal y mediante precio del buque, bien sin armar, dotar, ni aparejar (arrendamiento de buque desnudo) o bien, dotado, armado y aparejado, en condiciones, por tanto, de navegar. El arrendatario adquiere la condición de naviero, ejerce la dirección náutica y comercial del buque y lo destina al transporte.

El fletamento marítimo es el contrato por el que se pacta la realización de un transporte mediante un buque determinado, para lo cual se conviene que el fletante pondrá a disposición del fletador para portear mercancías, bien la totalidad de la capacidad de carga del buque (fletamento total) o bien parte de ella (fletamento parcial). Su finalidad es el transporte, aunque por buque determinado que es el que al cargador interesa utilizar.

El concepto de fletamento fue objeto de pronunciamiento por parte del TJUE en Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-97/06, Navicon, precisamente en relación con el artículo 22 de la LIVA que ahora estudiamos, determinando el TJUE que, al no definir la directiva el término fletamento, cabía incluir en el mismo tanto el fletamento total como el parcial.

También se ha incluido por la doctrina mercantil como modalidad del fletamento el contrato de *time-charter*. Mediante este contrato, el propietario del buque cede durante un periodo de tiempo determinado, reservándose el técnico de la nave, y asumiendo el cesionario su explotación comercial, bien porque realiza con él transportes propios o en nombre propio transportes de mercancías ajenas. A nuestro juicio, los argumentos vertidos por el TJUE en la Sentencia antes mencionada de 18 de octubre de 2007 permiten considerar que este contrato está incluido dentro de la exención.

4.1.2.2. *Objetos incorporados a los buques*

Según el artículo 22.Dos de la LIVA se encontrarán exentas «las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a que afectan las exenciones establecidas en el apartado anterior, siempre que se realicen durante los periodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 1.º Que el destinatario directo de dichas operaciones sea el titular de la explotación del buque o, en su caso, su propietario.
- 2.º Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados exclusivamente en la explotación de dichos buques.
- 3.º Que las operaciones a que afecten las exenciones se efectúen después de la matriculación definitiva de los mencionados buques en el registro marítimo correspondiente.»

También nos encontramos en este caso con una exención que incluye no solo la entrega, sino también prestaciones de servicios (arrendamientos, reparaciones y mantenimiento). Se diferencia de la anterior en el objeto, que no es ya el propio buque, sino objetos incorporados al buque, siempre y cuando el propio buque pueda, por su destino, aplicar la exención que hemos visto anteriormente, y que el destinatario de las mismas sea el que explote el buque, que los objetos solo se utilicen en dicho buque y después de su matriculación.

La incorporación efectiva o situación a bordo de estos buques debe acreditarse mediante la inclusión de los bienes en el inventario, y deberá producirse en el plazo de los tres meses siguientes a la adquisición, justificándose ante el proveedor que ha aplicado la exención mediante el correspondiente documento aduanero de embarque cuya copia se remitirá por el titular de la explotación del buque al proveedor en el plazo de los 15 días siguientes a su incorporación (art. 10.1.5.º RIVA). En este sentido se pronuncian las Consultas DGT V1655/2007, de 27 de julio, y V2450/2009, de 2 de noviembre de 2009; la Resolución del TEAC de 8 de junio de 2010 (RG 1552/2008), y la Sentencia de la AN de 22 de julio de 2005 (rec. 789/2002). El plazo de incorporación podrá prorrogarse a petición del interesado por razones de fuerza mayor, caso fortuito o por exigencias técnicas del proceso técnico de elaboración o transformación de los objetos.

Señala el citado artículo 10.1.5 del RIVA una lista abierta de los objetos que pueden ser objeto de incorporación: aparejos e instrumentos de a bordo, los que constituyan su utillaje, los destinados a su amueblamiento o decoración y los instrumentos, equipos, materiales y redes empleados en la pesca, tales como los cebos, anzuelos, sedales, cajas para embalaje del pescado y análogos. En todo caso, estos objetos habrán de quedar efectivamente incorporados o situados a bordo de los buques y formar parte del inventario de sus pertenencias.

Exige el RIVA el cumplimiento de dos condiciones adicionales de carácter temporal para la incorporación:

- Los bienes deben ser incorporados después de la matriculación.
- Los bienes deberán permanecer a bordo del buque, salvo que se trasladen a otros que también puedan aplicar la exención.

4.1.2.3. *Productos de avituallamiento*

El artículo 22.Tres de la LIVA dispone la exención para las entregas de productos de avituallamiento para los buques a los que se aplica esta exención.

Se consideran productos de avituallamiento, según el apartado tercero del anexo de la LIVA, las provisiones de a bordo, que son los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros; combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico, que son los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo; y los productos accesorios de a bordo, que son los de consumo para uso domés-

tico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas.

El artículo 10.1.6 del RIVA añade que la puesta a bordo de estos productos se acreditará también mediante la copia del documento aduanero de embarque, que ha de ser remitida al proveedor en el plazo de un mes para que este aplique la exención en la entrega: no obstante, la Administración establece procedimientos simplificados para acreditar el embarque de las vituallas.

El TJUE ha aclarado, en Sentencia de 3 de septiembre de 2015, Asunto C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, que la exención establecida para el avituallamiento no es aplicable, en principio, a las entregas a intermediarios que contratan en nombre propio de bienes destinados al avituallamiento, aunque en la fecha de la entrega se conozca y haya quedado debidamente acreditado el destino definitivo de esos bienes y se hayan presentado a la Administración fiscal pruebas que lo confirmen, con arreglo a la normativa nacional. Y es que la exención, en principio, no puede extenderse a las entregas de tales bienes efectuadas en una fase de comercialización anterior, sino que para acogerse a la misma la entrega de los bienes destinados al avituallamiento debe hacerse al naviero que los utilizará para los buques afectados a la navegación en alta mar explotados por él y, por consiguiente, debe tener lugar en la fase final de la cadena de comercialización de esos bienes.

4.1.2.4. *Otras prestaciones de servicios a los buques*

El artículo 22.Siete de la LIVA contempla la exención para las prestaciones de servicios, distintas de las mencionadas en los epígrafes anteriores, realizadas para atender las necesidades directas de los buques a los que se aplica la exención, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques.

Esta exención, según su tenor literal, cubre únicamente prestaciones de servicios, efectuadas para atender las necesidades directas de los buques, tales como servicios de practica, remolque y amarre; utilización de las instalaciones portuarias; operaciones de conservación de buques y del material de a bordo, tales como desinfección, desinsectación, desratización y limpieza de las bodegas; servicios de guarda y de prevención de incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; asistencia y salvamento del buque y operaciones efectuadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos (art. 10.2 RIVA); o necesidades de la

carga, como operaciones de carga y descarga del buque, alquiler de contenedores y de material de protección de las mercancías; custodia de las mercancías, estacionamiento y tracción de los vagones de mercancías sobre las vías del muelle; embarque y desembarque de los pasajeros y sus equipajes; alquileres de materiales, maquinaria y equipos utilizados para el embarque y desembarque de pasaje y sus equipajes y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y del Servicio Oficial de Inspección, Vigilancia y Regulación de las Exportaciones (art. 10.2 RIVA). En este mismo sentido se pronuncia la Consulta V2516/2010.

La exención establecida en este precepto se aplica únicamente a las prestaciones de servicios realizadas directamente para atender las necesidades directas de los buques o para atender las necesidades de cargamento de dichos buques y aeronaves y no puede extenderse a las que se efectúan en una fase anterior de comercialización, aunque el destino de las prestaciones sea colaborar a la realización de estas prestaciones exentas, tales como el arrendamiento de grúas para la carga y descarga de buques (Resolución del TEAC de 25 de mayo de 2010 –RG 3331/2007–, y Sentencia de la AN de 7 de julio de 2005) o las cesiones de personal para ejecutar estas labores (Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2002 –RG 7580/2000– y Sentencia de la AN de 7 de julio de 2005, rec. 804/2002), ni a las entregas realizadas para persona distinta de aquel que realiza la explotación del buque (Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 2006, Asuntos C-181 a 183/04, Elmeka).

4.1.3. Requisitos formales

El artículo 10.1 del RIVA formula una serie de requisitos formales que deben cumplirse para acreditar la procedencia de la exención:

- El transmitente de los medios de transporte, el proveedor de los bienes o quienes presten los servicios, deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del IVA, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción del buque en el registro de matrícula que les habilite para su utilización en los fines exentos.
- Además, el transmitente, proveedor o prestador de los servicios deberán exigir a los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios una declaración suscrita por ellos, en la que hagan constar la afectación o el destino de los bienes que justifique la aplicación de las exenciones.

Junto a los requisitos formales que acabamos de mencionar y que se exigen con carácter general para la aplicación de todas las exenciones relativas a los buques, el artículo 10 del RIVA contempla otros requisitos formales específicos, a los que ya nos hemos referido:

- La exención de los objetos incorporados se condiciona a su incorporación efectiva, deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a su adquisición y se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia se remitirá por el titular de la explotación de los medios de transporte al proveedor de los objetos en el plazo de los 15 días siguientes a su incorporación.
- La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques y aeronaves se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia deberá remitirse por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

EJEMPLO 6

Una empresa naviera, que viene prestando servicios de navegación entre Valencia e Islas Baleares, ha contratado con un astillero la construcción de un buque con el que piensa atender a la línea Valencia-Génova.

Ha adquirido también diversos aparatos auxiliares para la navegación que van a incorporarse al buque con carácter de permanencia.

¿Constituye estas operaciones entregas exentas?

¿Qué ocurriría si, una vez recibido el buque, lo destinara a las líneas tradicionales?

Solución:

El buque se va a destinar a la navegación marítima internacional, ya que la ruta que va a cubrir tiene en todas las singladuras u origen o destino fuera del TAI (a estos efectos es indiferente que Génova constituya parte del TAI de otro Estado miembro de la Unión Europea). En consecuencia, la construcción del mismo se encontrará exenta.

Igualmente se encuentran exentas las entregas de los bienes que vayan a ser objeto de incorporación al buque, cumpliendo los requisitos previstos en el artículo 10.1.5 del RIVA: incorporación en el plazo de tres meses y remisión del documento aduanero de embarque.

.../...

.../...

El incumplimiento de la afectación a la navegación marítima internacional no determina la pérdida de la exención, sino que se devengue una operación asimilada a la importación, tal y como se analizó en el capítulo 4.

4.2. OPERACIONES RELATIVAS A LAS AERONAVES

Los apartados cuatro, cinco, seis y siete del artículo 22 de la LIVA contemplan una serie de exenciones para las aeronaves, muy similares a las que acabamos de ver para los buques, con una única diferencia notable: allí donde se atendía a la afectación de un buque en concreto a las actividades exentas, particularmente, la navegación marítima internacional, en el caso de las aeronaves, no es el destino de la aeronave la que va a determinar la exención, sino la compañía, de forma que cuando una compañía se dedique a desarrollar actividades de navegación aérea internacional, todas las aeronaves utilizadas por estas empresas, se destinen efectivamente o no a navegación internacional, se encontrarán exentas.

4.2.1. Entidades beneficiarias de la exención

Como hemos destacado, la exención de las aeronaves no se apoya en el destino de una aeronave concreta, sino en su uso por una compañía que realice las actividades exentas o por una entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas.

En el supuesto de compañías que no formen parte de las Administraciones públicas, la única actividad exenta es la navegación aérea internacional. Se considera navegación aérea internacional la que se inicie en un aeropuerto situado en el ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro aeropuerto situado fuera de dicho ámbito espacial; o la que se inicie en un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto y termine o haga escala en otro aeropuerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial. No se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Una compañía está dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional cuando corresponda a dicha navegación más del 50% de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por dicha compañía (solo se refiere a las aeronaves que se usen con carácter exclusivo por la compañía, no computándose

los vuelos realizados por otras aeronaves no utilizadas exclusivamente por ella, según Consulta DGT de 17 de noviembre de 1986) durante los siguientes periodos de tiempo:

- El año natural anterior, en las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo que sea aplicable el supuesto siguiente.
- En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intra-comunitaria, importación, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el periodo a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

El TJUE ha tenido ocasión de analizar cuándo una compañía se encuentra dedicada a la navegación aérea internacional, en la Sentencia de 16 de septiembre de 2004, Asunto C-382/02, Cimber Air; debiendo ponerse en relación estos criterios con las exigencias de nuestra normativa:

«Por tanto, procede responder a la primera cuestión que las disposiciones del artículo 15, números 6, 7 y 9, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que están exentas del IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, a las que se refieren dichas disposiciones, destinadas a aeronaves que efectúan vuelos interiores, pero que son utilizadas por compañías de navegación aérea que se dedican esencialmente al tráfico internacional remunerado.

Sobre la segunda cuestión.

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente cuáles son los criterios que deben utilizarse para determinar si una compañía de navegación aérea se dedica esencialmente al tráfico internacional.

[...]

De este análisis se puede deducir que, en todo caso, deben considerarse compañías que se dedican esencialmente al tráfico internacional aquellas cuya actividad no internacional sea sensiblemente menos importante que la internacional.

Procede responder a la segunda cuestión que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar la importancia respectiva de las actividades internacionales y no internacionales de esas compañías. Para ello deben tomarse en consideración todos los elementos que aporten indicios sobre la importancia relativa del tipo de tráfico de que se trate, en particular, el volumen de negocios.»

Junto a las anteriores, también se encuentran exentas las aeronaves adquiridas por un ente público que las utilice en actividades propias de sus funciones públicas.

A pesar de esta exigencia de que la adquisición se realice por un ente público, nuestra doctrina nacional, inspirándose en la jurisprudencia del TJUE relativa a la no sujeción de determinados servicios, viene reconociendo como entes integrantes de la Administración pública a determinadas entidades, aun sociedades mercantiles, participadas íntegramente por la Administración que las crea. En este sentido, podemos citar la Consulta V0276/2006, de 14 de febrero de 2006 (reiterada por Consulta V2296/2008, de 2 de diciembre) por su carácter compilador de la doctrina del TS y del TJUE en la que se funda esta consideración, y en la que se manifiesta:

«Pues bien, reproduciendo en todas ellas la misma fundamentación jurídica, el Alto Tribunal español se ha pronunciado reiteradamente en Sentencias como la de 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril de 2004 o 12 de junio de 2004, en el sentido de considerar que las entidades íntegramente participadas por ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios del ente territorial, no son sino órganos técnico-jurídicos de este último.

De esta forma, basando su criterio en la jurisprudencia del TJCE, ya analizada en detalle en los números anteriores, el TS realiza las siguientes consideraciones en la Sentencia de 12 de junio de 2004:

"A este respecto conviene tener presente la doctrina científica más conspiciua que ha distinguido y matizado lo que son las sociedades de entes públicos, surgidas a partir del momento en que la Administración adoptó como técnica de funcionamiento el de las sociedades mercantiles, para gestionar así con más eficacia (relaciones laborales, contabilidad, etc.) las actividades industriales, comerciales y de servicios que venían realizando mediante determinados organismos autónomos.

La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa (art. 1.665 del Código Civil, art. 116 del Código de Comercio); tan es así que el artículo 10, párrafo segundo, de la Ley de 17 de julio de 1951, de Sociedades Anónimas y luego el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, han tenido que 'exceptuar de lo establecido en el apartado anterior (número de socios fundadores no inferiores a tres) a las sociedades constituidas por el Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes'.

Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas y, particularmente, es menester traer a colación el Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1960, cuyo artículo 3.º, apartado 1, disponía: '1. Las entidades municipales autónomas y las sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico-jurídicos de gestión del ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a este por las leyes, especialmente disfrutará de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las corporaciones municipales', régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100% por el ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea, como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo.

Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala considera que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el apartado 6.º del artículo 5.º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, anterior, permite, conforme a nuestro derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100% por el ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un organismo público, respetando así las prescripciones de la Sexta Directiva."»

Cabe recordar aquí, al igual que hacíamos en las operaciones relativas a los buques, que la exención se concede para las aeronaves recibidas por las entidades públicas para sus fines, sin que pueda extenderse esta exención a fases anteriores, como es la adquisición por una entidad que la va a ceder a una entidad pública para el ejercicio de sus funciones, tal y como declaró la Sentencia del TS de 12 de noviembre de 2008, recurso 3687/2005.

Por último, reseñar el concepto de aeronave, recogido también en el anexo de la LIVA: los aerodinos que funcionen con la ayuda de una máquina propulsora comprendida en la partida 88.02 del arancel de aduanas.

4.2.2. Operaciones exentas

4.2.2.1. Operaciones de puesta a disposición de las aeronaves

El apartado cuatro del artículo 22 de la LIVA establece que estarán exentas «las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento» de las aeronaves utilizadas por las compañías que se pueden beneficiar de la exención en el transporte remunerado de mercancías o pasajeros; así como «las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas».

Al igual que en los buques, también aquí se encuentran exentas entregas de bienes y prestaciones de servicios. La lista es prácticamente igual que en el caso de los buques, omitiéndose la construcción (omisión vacía de contenido, pues la construcción de una aeronave bajo condiciones específicas resulta en una entrega) y el fletamento parcial. Tal y como exponíamos al estudiar la inclusión del concepto fletamento parcial en los buques, la Sentencia del TJCE de 18 de octubre de 2007, Asunto C-97/06, Navicon, sostuvo que al hacer referencia la directiva al concepto fletamento de buques, sin distinguir el total y el parcial, cabía entender aplicable la exención a ambos. El artículo 148 de la Directiva Refundida se refiere al fletamento de aeronaves, sin distinguir el total o parcial, por lo que a pesar de la dicción literal del precepto, cabe realizar la misma consideración y entender el fletamento parcial de aeronaves como operación exenta.

4.2.2.2. Objetos incorporados a las aeronaves

El artículo 22.Cinco de la LIVA establece la exención para «las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves» de las entidades beneficiarias de la exención.

Añade el citado apartado que: «La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 1.º Que el destinatario de dichas operaciones sea el titular de la explotación de la aeronave a que se refieran.
- 2.º Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados en la explotación de dichas aeronaves y a bordo de las mismas.
- 3.º Que las operaciones a que se refieren las exenciones se realicen después de la matriculación de las mencionadas aeronaves en el registro de matrícula correspondiente.»

La única diferencia reseñable con la exención prevista en el apartado dos del mismo artículo es que a las aeronaves solo se exige que las incorporaciones se realicen después de la matriculación, sin necesidad de que esta sea definitiva. Con ello, se permite la exención de la incorporación de bienes u objetos a las aeronaves cuando tiene lugar la matriculación aun cuando no sea definitiva y se le haya asignado validez temporal.

4.2.2.3. *Productos de avituallamiento*

El artículo 22.Seis de la LIVA contempla la exención para «las entregas de productos de avituallamiento para las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el apartado cuatro cuando sean adquiridas por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves».

Esta exención es equiparable en condiciones y requisitos a la relativa a los buques, debiendo destacarse que, en este caso, se aplica sobre compañías dedicadas esencialmente a la navegación internacional, encontrándose exentas las operaciones aunque se adquieran las vituallas por estas compañías para una navegación nacional.

4.2.2.4. *Prestaciones de servicios a las aeronaves*

El artículo 22.Siete establece la exención para «las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados uno y cuatro anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves».

La diferencia en este caso sobre lo expuesto en relación con los buques aparece en la lista que contempla el artículo 10.2 del RIVA de los servicios realizados para atender las necesidades directas de las aeronaves, y que son:

- **En relación con las aeronaves.** Los servicios relativos al aterrizaje y despegue; utilización de los servicios de alumbrado; estacionamiento, amarre y abrigo de las aeronaves; utilización de las instalaciones dispuestas para recibir pasajeros o mercancías; utilización de las instalaciones destinadas al avituallamiento de las aeronaves; limpieza, conservación y reparación de las aeronaves y de los materiales y equipos de a bordo; vigilancia y prevención para evitar incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; salvamento de aeronaves y operaciones realizadas en el ejercicio de su profesión por los consignatarios y agentes de las aeronaves.

- **En relación con el cargamento de las aeronaves.** Las operaciones de embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes; carga y descarga de las aeronaves; asistencia a los pasajeros; registro de pasajeros y equipajes; envío y recepción de señales de tráfico; traslado y tránsito de la correspondencia; alquiler de materiales y equipos necesarios para el tráfico aéreo y utilizados en los recintos de los aeropuertos; alquiler de contenedores y de materiales de protección de las mercancías; custodia de mercancías y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y del Servicio Oficial de Inspección, Vigilancia y Regulación de las Exportaciones.

4.2.3. Requisitos formales

Al igual que a los buques, también a las aeronaves se les aplica el artículo 10.1 del RIVA y los requisitos formales que establece para acreditar la procedencia de la exención:

- El transmitente de los medios de transporte, el proveedor de los bienes o quienes presten los servicios, deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del IVA, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción de la aeronave en el registro de matrícula que les habilite para su utilización en los fines exentos.
- Además, el transmitente, proveedor o prestador de los servicios deberán exigir a los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios una declaración suscrita por ellos, en la que hagan constar la afectación o el destino de los bienes que justifique la aplicación de las exenciones.

Junto a los requisitos formales que acabamos de mencionar y que se exigen con carácter general para la aplicación de todas las exenciones relativas a los buques, el artículo 10 del RIVA contempla otros requisitos formales específicos:

- La exención de los objetos incorporados se condiciona a su incorporación efectiva, deberá efectuarse en el plazo de un año siguiente a su adquisición y se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia se remitirá por el titular de la explotación de los medios de transporte al proveedor de los objetos en el plazo de los 15 días siguientes a su incorporación.

- La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques y aeronaves se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia deberá remitirse por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

EJEMPLO 7

Una empresa de navegación aérea dispone de servicios internacionales (60 % de sus rutas) y de rutas domésticas. El avión que sirve la ruta Mahón-Alicante ha debido sustituir los motores y ha sido objeto, además, de una revisión completa prescrita por la ley. ¿Constituyen estas operaciones exentas?

Solución:

A diferencia de lo que ocurre en la navegación marítima, que son las singladuras del buque las que determinan la exención, en el caso de la navegación aérea es el conjunto de singladuras de la compañía la que marca la exención para todas las aeronaves de la misma, independientemente de la ruta que sirva cada una de las aeronaves.

En el presente caso, las singladuras de la compañía son mayoritariamente de navegación aérea internacional, por lo que todas las aeronaves de la compañía podrán beneficiarse de la exención.

Así las cosas, los bienes incorporados (motores) y los servicios recibidos (revisión) podrán acogerse a la exención.

4.3. EXENCIONES EN RÉGIMEN DIPLOMÁTICO, CONSULAR Y DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

Los apartados ocho y nueve del artículo 22 de la LIVA establecen la exención para entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares y las realizadas para los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, respectivamente.

Estas exenciones constituyen la transposición del artículo 151 de la Directiva Refundida.

El fundamento de ambas exenciones se encuentra en el estatuto extraterritorial que se otorga a las sedes consulares y diplomáticas y al personal diplomático, así como a las organizaciones internacionales. Como, al fin y al cabo, tal extraterritorialidad no pasa de ser una ficción de la norma, la aplicación de la exención en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares se condiciona a la reciprocidad en los Estados de origen.

El contenido de estas exenciones se difiere al desarrollo reglamentario, constituido, no ya por el RIVA, sino por el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales.

El artículo 3 del Real Decreto 3485/2000 determina las operaciones exentas, señalando que lo serán tanto las entregas, como las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes bienes:

- Bienes para uso oficial de las misiones diplomáticas acreditadas y residentes en España y de las oficinas consulares de carrera.
- Bienes necesarios para uso oficial de los organismos internacionales reconocidos por España con los límites y en las condiciones fijadas por los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede de los mismos.
- Bienes en las cantidades que se fijen por el ministro de Hacienda como necesarias para el uso y consumo personal de los agentes diplomáticos y los funcionarios consulares de carrera, así como de los miembros de su familia que formen parte de su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación.

Estos importes se fijan por la Orden de 24 de mayo de 2001 que aprueba las cantidades estipuladas para la exención de productos tales como tabaco, bebidas alcohólicas, carburantes y otros bienes para uso y consumo personal; las cantidades mínimas en factura a efectos de la devolución; y el modelo «IVA. Solicitud de reembolso en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares y de los organismos internacionales reconocidos por España, en pesetas», que figura en el anexo II de la orden.

- Bienes para el uso y consumo de los miembros con estatuto diplomático de los organismos internacionales con sede u oficina en España. Los límites y condiciones para la aplicación de esta franquicia serán los mismos que los establecidos para agentes diplomáticos y los funcionarios consulares de carrera salvo cuando los respectivos convenios internacionales establezcan otros, que serán los aplicables.

- Las entregas y los arrendamientos de edificios o parte de los mismos y de los terrenos anejos adquiridos o arrendados por Estados extranjeros para ser utilizados como sede de sus representaciones diplomáticas u oficinas consulares o como residencia del jefe de la misión diplomática o jefe de la oficina consular cuando, en este último caso, se trate de funcionarios consulares de carrera.

Esta exención se extiende a las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales directamente formalizadas entre el correspondiente Estado extranjero y el contratista, que tengan por objeto la construcción, reforma, ampliación o rehabilitación de los edificios anteriores, así como a los trabajos de reparación o conservación de los mismos edificios cuando su importe, referido a cada operación aislada exceda de 125.000 pesetas (721,26 euros). Este beneficio no se puede extender a otras prestaciones de servicios, que no se formalicen entre el Estado extranjero y el contratista, aunque sirvan para la ejecución de tal prestación (Resolución TEAC de 5 de marzo de 2003).

- Las entregas de material de oficina para uso oficial cuando el importe total de las documentadas en cada factura exceda de 50.000 pesetas (300,51 euros).
- Los suministros de agua, gas, electricidad y combustibles, así como la prestación de servicios de comunicación telefónica y radiotelegráfica efectuados para los locales de las representaciones diplomáticas u oficinas consulares, así como de la residencia del jefe de la misión diplomática o del jefe de una oficina consular, cuando, en este último caso, se trate de un funcionario consular de carrera.

El artículo 12 del Real Decreto 3485/2000 establece disposiciones especiales para la aplicación de la exención a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de vehículos:

- Automóviles que se importen o adquieran por el Estado extranjero correspondiente que sean razonablemente precisos para las necesidades de la misión y de las oficinas consulares de carrera, dentro de los límites de aplicación del principio de reciprocidad. Estos automóviles deberán dedicarse exclusivamente al servicio oficial.
- Automóviles que se importen o adquieran por organismos internacionales con sede u oficina en España, dentro de los límites y con las condiciones fijadas en los respectivos convenios internacionales.

- Automóviles que se importen o adquieran en el número de unidades que se fije por el ministro de Hacienda, por los agentes diplomáticos y por los funcionarios consulares de carrera para su uso y el de su cónyuge e hijos, siempre que convivan y dependan económicamente del titular, no ejerzan ninguna actividad lucrativa en España y estén debidamente acreditados y documentados por el Ministerio de Asuntos Exteriores.
- Automóviles que se importen o adquieran por los funcionarios con estatuto diplomático de los organismos internacionales con sede u oficina en España. Las condiciones para la aplicación de la franquicia serán las mismas que las previstas para agentes diplomáticos y los funcionarios consulares de carrera, salvo cuando los acuerdos de sede establezcan otras condiciones, que serán las aplicables.
- Automóviles que se importen o adquieran, en el número de unidades que se fije por el ministro de Hacienda, por los miembros del personal técnico-administrativo de las misiones diplomáticas acreditadas y residentes en España y de los organismos internacionales con sede u oficina en territorio español, así como por los empleados consulares de las oficinas consulares de carrera acreditadas y residentes en España siempre que, en todos los casos, no sean españoles ni tengan residencia permanente en España y estén debidamente aceptados y documentados por el Ministerio de Asuntos Exteriores en las correspondientes categorías. No obstante, cuando los convenios internacionales por los que se crean los organismos internacionales o los acuerdos de sede de los mismos establezcan otros límites o requisitos, serán estos los aplicables al personal técnico-administrativo de los organismos internacionales.

El artículo 6 del Real Decreto 3485/2000 determina que la competencia para reconocer la exención corresponde a la AEAT. El artículo 10 del mismo establece un procedimiento para la aplicación de la exención y que será aplicable tanto a las exenciones previstas con carácter general en el artículo 3 del Real Decreto 3485/2000, como a las especiales previstas para los vehículos del artículo 12 del real decreto. Los rasgos esenciales de dicho procedimiento son:

- Las exenciones se aplicarán, previo reconocimiento de su procedencia, por la AEAT.
- Las peticiones de exención se presentarán ante el Ministerio de Asuntos Exteriores, por el jefe de la misión, de la oficina consular, el secretario general o la persona que ostente la representación y dirección del organismo

internacional, con indicación del nombre y cargo del destinatario y la declaración de que los artículos estén destinados al uso oficial o al personal. Las solicitudes podrán abarcar los consumos de un año o los correspondientes al periodo de aplicación del beneficio, si este fuera menor.

- El Ministerio de Asuntos Exteriores trasladará dicha solicitud junto con su informe, en el que se hará referencia a la existencia de reciprocidad, a la AEAT para su resolución.
- La AEAT autorizará la exención por la cantidad solicitada y sin exceder, en su caso, la cuantía máxima del módulo correspondiente. Dicha autorización será trasladada a los interesados a través del Ministerio de Asuntos Exteriores.

Con carácter general, en las entregas de material de oficina y del suministro de agua, gas, electricidad y combustible, las exenciones se aplicarán por los sujetos pasivos que realicen las operaciones exentas, no liquidarán el impuesto correspondiente a las mismas ni repercutirán, por tanto, su importe haciendo constar en la factura el reconocimiento de la exención otorgada por la AEAT, conservando dicho reconocimiento como justificante de la exención.

Las exenciones para entregas de material de oficina y del suministro de agua, gas, electricidad y combustibles se harán efectivas mediante el reembolso de las cuotas soportadas por repercusión, previa solicitud del destinatario de las operaciones exentas, con sujeción al siguiente procedimiento:

- Las solicitudes de devolución deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se formularán en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del periodo a que correspondan. A las mismas se acompañarán las facturas o documentos equivalentes completos originales o una copia cotejada por la misión diplomática, oficina consular de carrera u organismo internacional. El TJUE en Sentencia de 8 de diciembre de 2005, Asunto C-220/03, BCE-Alemania, exige para aplicar la devolución del IVA que las cuotas hayan sido repercutidas en factura completa, por lo que se impide la devolución cuando la factura no es completa al estar el impuesto implícitamente repercutido en el precio de la operación.
- Las facturas o documentos equivalentes deberán ser devueltos a los interesados cuando estos así lo soliciten, una vez efectuadas las comprobaciones oportunas y haciendo constar sobre los mismos las expresiones IVA reembolsado o IVA no reembolsable según proceda.

4.4. EXENCIONES PARA LAS FUERZAS DE LA ORGANIZACIÓN DEL TRATADO DEL ATLÁNTICO NORTE

El artículo 22.10 de la LIVA prevé la exención para las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las fuerzas de los demás Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el convenio entre los Estados Partes de dicho tratado relativo al estatuto de sus fuerzas; el apartado 11 de este mismo artículo contempla otra exención para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para las fuerzas de cualquier Estado Parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, en los términos establecidos en el convenio entre los Estados Partes de dicho tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.

Estos preceptos son transposición de las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE.

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero. De acuerdo con el mismo, se prevé la exención para las entregas de bienes, prestaciones de servicios, AIB e importaciones siguientes:

- Las efectuadas para uso oficial cuya base imponible sea igual o superior a 300 euros.
- Las que tengan como destinatario a un cuartel general aliado y que se efectúen para fines oficiales en el ejercicio de las funciones autorizadas en el acuerdo complementario.
- Las que tengan como destinatario a las Fuerzas Armadas españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de la OTAN para los fines autorizados en el acuerdo complementario.
- Los carburantes, aceites y lubricantes que se destinen a ser utilizados exclusivamente por vehículos, aeronaves y navíos afectos al uso oficial de un cuartel general o de una fuerza de los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte distintos de España o de las Fuerzas Armadas Españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de las mismas.
- Las que tengan como destinatario un contratista que ejecute un contrato para un cuartel general en el ejercicio de las funciones autorizadas en el acuerdo complementario, siempre que el contratista los adquiera en nombre del cuartel general.
- Las que tengan como finalidad el suministro de los comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, bares, cantinas, tiendas y economatos de los cuarteles generales.

- Las realizadas por los comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, bares, cantinas, tiendas y economatos de los cuarteles generales, a favor de los miembros de la fuerza, del elemento civil o de personas dependientes; así como las realizadas a favor del personal militar y civil español y los huéspedes oficiales del cuartel general, exclusivamente para ser consumidos en estos locales.
- Las entregas de vehículos a motor y motocicletas que tengan por destinatario los miembros de la fuerza y sus personas dependientes, siempre que se trate de su vehículo particular.
- Las entregas de caravanas/remolques y embarcaciones de recreo con su equipo necesario que tengan por destinatario a los miembros de la fuerza por el tiempo que duren su servicios.

Las exenciones se aplican mediante exención directa, previo reconocimiento de la AEAT, o mediante devolución, dependiendo de los casos.

4.5. EXENCIONES EN LA ENTREGA DE ORO AL BANCO DE ESPAÑA

El artículo 22.Doce establece la exención para las entregas de oro al Banco de España, siendo transposición de lo dispuesto en el artículo 152 de la Directiva Refundida que prevé la exención para las entregas de oro a los bancos centrales.

Esta exención se aplica con carácter preferente a la exención contemplada en el artículo 140 de la LIVA, que es limitada. La exención no se extiende a otros metales preciosos que se entreguen al Banco de España.

4.6. EXENCIONES EN EL TRANSPORTE DE VIAJEROS

El artículo 22.Trece de la LIVA señala que estarán exentas las prestaciones de servicios consistentes en el transporte de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del TAI.

Se desarrolla esta previsión por el artículo 10.3 del RIVA, que precisa cuándo un transporte tiene origen o destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del TAI:

- La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.

- La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que habiendo iniciado el viaje en territorio peninsular o Islas Baleares, terminen en estos mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dichos territorios.

Esta exención se aplica independientemente de la nacionalidad del medio de transporte y del explotador de la línea.

El TJUE tuvo ocasión de examinar la posible discriminación del transporte terrestre entre Estados miembros frente a los transportes aéreo y marítimo, al no alcanzar a estos la exención, en Sentencia de 13 de julio de 2000, Asunto C-36/99, *Ideal Tourisme*; concluyendo el tribunal que tal diferenciación, basada en la autorización concedida en la propia directiva, no infringe ni la propia directiva ni los principios generales del derecho comunitario que los Estados miembros deben respetar al aplicar la normativa comunitaria.

4.7. TRANSPORTE DE MERCANCÍAS INTRACOMUNITARIO A LAS ISLAS AZORES Y MADEIRA

El artículo 22.Catorce de la LIVA dispone que estarán exentas «las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes, definido en el artículo 72, apartado dos de esta ley, con destino a las Islas Azores o Madeira o procedentes de dichas islas».

Este precepto supone la transposición del artículo 142 de la Directiva Refundida.

Con esta exención se pretende amparar un programa de protección específico para estos territorios por razón de su lejanía e insularidad.

4.8. PRESTACIONES DE SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN

El artículo 22.Quince establece la exención de las «prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando interengan en las operaciones que estén exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en este artículo».

Este precepto es transposición del artículo 153 de la Directiva Refundida.

Tal y como se deduce de su tenor literal, las operaciones a las que cubre esta exención son la intermediación en cualquiera de las operaciones descritas en este artículo 22 de la LIVA, sean calificadas de entregas o de prestaciones de servicios. Por otro lado, los intermediarios deberán actuar en nombre ajeno, pues cuando actúen en nombre propio en la adquisición de estos bienes y servicios, serán destinatarios de los bienes y servicios, pudiendo aplicar las exenciones como destinatarios, si se cumplen las condiciones para ello.

5. ZONAS Y DEPÓSITOS EXENTOS. RÉGIMENES ADUANEROS EXENTOS. RÉGIMEN DE DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO EXENTO

5.1. SIGNIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 23 Y 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Los artículos 23 y 24 de la LIVA recogen una serie de exenciones vinculadas de forma esencial con la normativa aduanera. El legislador establece como exenciones una serie de medidas que tienden a acompañar la exigencia del IVA con los regímenes aduaneros, de forma que la deuda aduanera de importación sea exigible conjuntamente con la deuda por IVA.

El artículo 23 de la LIVA recoge, entre otras, las áreas exentas, concepto general con el que nos referimos a los destinos aduaneros de introducción en zona franca o depósitos francos. Son determinados enclaves, áreas geográficas o locales, respectivamente, situados en el territorio nacional pero en los que, a efectos aduaneros, se considera que las mercancías procedentes de territorios terceros no han sido introducidas en el mismo y que las mercancías procedentes del territorio introducidas ya han sido exportadas; es decir, en estos lugares se considera que las mercancías, a pesar de estar dentro del territorio, están situadas fuera del territorio nacional. La idea que subyace en este régimen en el IVA es la misma: las entregas y prestaciones de servicios realizadas con destino a estos lugares o sobre mercancías situadas ya en estos lugares se van a considerar realizadas fuera del territorio nacional.

También se incluye en el mencionado artículo 23 de la LIVA como depósito exento el depósito temporal. Se trata de una situación temporalmente limitada, en la que se encuentran las mercancías una vez arribadas al territorio comunitario y antes de que se

les haya otorgado un destino aduanero. En este caso, la justificación de la exención se encuentra también en esa situación de pendencia de las mercancías, para las que no ha elegido todavía el destino al interior del país.

El último lugar mencionado en el artículo 23 de la LIVA son las plataformas de perforación o exploración, situadas dentro del TAI, es decir, dentro de las 12 millas desde la línea costera. Esta es la única de las exenciones que no se encuentra ligada a destinos o regímenes aduaneros, teniendo una naturaleza más próxima a las operaciones asimiladas a la exportación, ya que existe una ficción que implica que el consumo producido en esa plataformas, aun realizado materialmente en el TAI, no se ha producido realmente en el mismo.

El artículo 24 de la LIVA regula las exenciones para los regímenes aduaneros suspensivos: perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero, depósito aduanero, tránsito comunitario interno, tránsito comunitario externo, e importación temporal, con exención total de derechos de importación. En todos estos regímenes, con las condiciones, limitaciones y controles establecidos por la normativa aduanera se va a permitir determinadas operaciones de tráfico comercial, sin que las mercancías se hayan visto sometidas a tributación aduanera, otorgándoseles después de la ultimación de dichos regímenes el destino aduanero procedente. El IVA sigue en este punto también a la legislación aduanera, que permite la realización de estas operaciones sin exigirse la imposición aduanera, bajo la consideración que las mercancías no se encuentran todavía localizadas en el TAI.

También se contemplan en dicho artículo los regímenes fiscales, que son regímenes de suspensión aplicables al IVA, en las mismas condiciones previstas para aplicar los regímenes homónimos suspensivos aduaneros, cuando las mercancías procedentes de territorios terceros no se encuentran sometidas a derechos de aduana o cuando, por su origen y en virtud de medidas unilaterales, o de los acuerdos bilaterales o multilaterales suscritos por la Unión Europea, las mercancías no sean objeto de imposición. El objeto de estos regímenes es equiparar el tratamiento dispensado a las mercancías, ya que, en otro caso, se produciría la paradoja de que un régimen preferencial aduanero acabara significando un régimen de desfavor para estas mercancías, tras la aplicación del IVA. Son regímenes fiscales el régimen fiscal de perfeccionamiento activo y el régimen fiscal de importación temporal.

Finalmente, contempla el artículo 24 de la LIVA el régimen de depósito distinto del aduanero. Bajo esta rúbrica se engloban, realmente, distintos regímenes, regulados en el apartado 5 del anexo de la LIVA. Para los bienes objeto de IIEE, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabri-

cación y circulación. Para el gas natural, será aplicable al entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red. Para los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, se aplicará el régimen de depósito distinto del aduanero mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente. Para los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia (interior o intracomunitaria), con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero. Bajo este amplio y heterogéneo paraguas encontramos, por una parte, la traslación al IVA de un régimen suspensivo de tenencia y circulación interior, intracomunitario y de productos procedentes de territorios de terceros países, para unos bienes sometidos a una tributación específica sobre el consumo (los bienes objeto de IIIEE). También la equiparación para los productos procedentes del interior del país o de otros Estados miembros con la situación que pueden disfrutar los bienes procedentes de territorios terceros, de forma que no se produzcan ventajas relativas precisamente a favor de los productos procedentes de territorios terceros. Finalmente, unas situaciones particulares de determinados bienes que por su situación no son susceptibles de ser destinados todavía a consumo.

Más allá de las justificaciones particulares que acabamos de proponer, las exenciones previstas en estos artículos se consideran como mecanismos de impulso de las actividades económicas, al permitir la realización de determinadas operaciones de transformación y otras actividades económicas en el TAI, sin que la imposición interna suponga un coste financiero para los empresarios que las realizan, facilitando que las lleven a cabo frente a otros competidores.

Se trata en todos los casos de exenciones plenas, es decir, que su realización no va a minorar la deducción de las cuotas soportadas por los empresarios que las llevan a cabo, lo cual enlaza perfectamente con la consideración anterior, pues en otro caso se convertirían indirectamente en un coste. Por otro lado, tal y como hemos analizado, las exenciones se fundamentan, en la práctica totalidad de los casos, con situaciones de «ficción» en las que las mercancías situadas en el TAI se consideran como no localizadas en el mismo.

En las materias reguladas por la normativa aduanera la legislación del IVA va a hacer un abandono relativo de la regulación, remitiéndose a la normativa aduanera. Junto a estos regímenes, conviven los regímenes fiscales, ideados para evitar situaciones de discriminación de las mercancías por su origen, que también se van a remitir a los regímenes aduaneros para su configuración material.

Se van a incluir en estas exenciones tanto operaciones con bienes (entregas e importaciones) como determinadas prestaciones relacionadas con los bienes situados en los destinos y regímenes correspondientes.

Finalmente, debemos analizar la forma en la que se liquidará el impuesto cuando hayan sido objeto de aplicación estas exenciones. Con carácter general, tendrá lugar el gravamen por el IVA en el momento en el que tenga lugar la salida de los bienes, con destino al TAI para su consumo. El gravamen se podrá producir bien como una importación, en el caso de que los bienes durante su estancia en ellos no hayan sido objeto de entregas o prestaciones de servicio exentas, esto es, que conserven el mismo valor que tenían en el momento de su entrada en los lugares y regímenes; o como una operación asimilada a la importación, en el caso en el que no se cumplan dichas circunstancias, ya que debe gravarse su nuevo valor resultante de las entregas y prestaciones exentas realizadas. Únicamente se excluye de este beneficio, entre las distintas situaciones que contemplan los artículos 23 y 24 de la LIVA, el régimen de depósito distinto del aduanero. El gravamen se producirá a la salida del régimen de depósito distinto del aduanero, tributando en todos los supuestos como una operación asimilada a la importación.

5.2. ZONAS Y DEPÓSITOS EXENTOS (ART. 23 LIVA)

5.2.1. Zonas y depósitos francos

5.2.1.1. Concepto

El artículo 23.Dos de la LIVA se remite a la normativa aduanera para determinar el concepto de zonas y depósitos francos, así como el procedimiento para vincular una mercancía a estos lugares.

Forma parte, junto con el depósito aduanero, del régimen de depósito. Según el artículo 243 del CAU las zonas francas son partes del territorio aduanero de la Unión, cerradas y cuyos puntos de acceso y salida estarán sometidos a vigilancia aduanera. Dispone el artículo 249 del CAU que las mercancías que salgan de una zona franca y se introduzcan en otra parte del territorio aduanero de la Unión o que se incluyan en un régimen aduanero se considerarán mercancías no pertenecientes a la Unión a menos que se demuestre su estatuto aduanero de mercancías de la Unión. A partir de estos preceptos podemos definir las zonas francas como una parte del territorio en la que se permite el almacenamiento de mercancías tanto de la Unión como de terceros países, manteniendo

estas últimas el estatuto de mercancía no comunitaria, y sin que sean exigibles, mientras permanezcan en esta situación, los derechos de importación, medidas de política comercial ni otros gravámenes. Además, las mercancías en la zona franca pueden ser objeto de operaciones de transformación vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo o de destino final.

Los depósitos francos han desaparecido como tales en el CAU, siendo convertidos en almacenes de depósito aduanero.

5.2.1.2. Características básicas y funcionamiento de zonas y depósitos francos

Las características básicas de las zonas francas se recogen en el artículo 243 del CAU:

- Se crearán por los Estados miembros, dando cuenta de su creación a la Comisión.
- Los Estados miembros fijarán el perímetro de cada zona franca, que en todo caso deberán estar cercadas.
- Los puntos de acceso y de salida y los perímetros estarán sometidos a vigilancia aduanera.
- Las personas, las mercancías y los medios de transporte que entren en una zona franca o salgan de ella podrán ser sometidos a controles aduaneros.

Dispone el artículo 245 del CAU que las mercancías introducidas en una zona franca se presentarán en aduana, mediante una declaración, en los supuestos siguientes:

- Cuando se introduzcan en la zona franca directamente desde fuera del territorio aduanero de la Unión.
- Cuando hayan sido incluidas en un régimen aduanero que finalice o se ultime al incluirlas en el régimen de zona franca, aunque no será necesaria la presentación si en el marco de dicho régimen se admite la dispensa de la obligación de presentar las mercancías.
- Cuando se incluyan en el régimen de zona franca con el fin de beneficiarse de una decisión por la que se conceda la devolución o la condonación de los derechos de importación.
- Cuando así lo exija la legislación distinta de la aduanera.

En circunstancias distintas de las anteriores, no se presentarán en aduana las mercancías introducidas en una zona franca. Aunque no sea necesaria la presentación de las mercancías, toda entrada deberá ser anotada en la contabilidad de existencias.

De acuerdo con lo anterior, se considerará que las mercancías introducidas en una zona franca están incluidas en el régimen de zona franca en el momento de su introducción en la zona franca o en el momento en que finalice un régimen de tránsito, a menos que ya hayan sido incluidas en otro régimen aduanero.

Las mercancías de la Unión podrán ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca. En tales casos, las mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca.

Las mercancías no pertenecientes a la Unión que estén en la zona franca podrán ser despachadas a libre práctica o ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, de importación temporal o de destino final, en las condiciones establecidas para dichos regímenes. En tales casos, las mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca.

5.2.1.3. Operaciones exentas

El artículo 23 de la LIVA enumera las siguientes operaciones relacionadas con una zona o depósito franco como operaciones exentas:

- Entregas de bienes destinados a ser introducidos en una zona franca o depósito franco. Para que esta operación se considere exenta, el primer requisito y evidente, es que las entregas estén sujetas, lo que de acuerdo con el artículo 68 de la LIVA exige que las mercancías se encuentren en el TAI y sean objeto de un transporte (hacia la zona franca o depósito franco).

Resulta interesante la comparación del ámbito de esta exención con el de la exención en las exportaciones indirectas, pues aunque ambas suponen, en alguna medida, adelantar la exención a una fase anterior a la de la salida de las mercancías, en el caso de las mercancías destinadas a zona o depósito franco la salida es eventual, solo uno de los posibles destinos finales de la mercancía (en la exportación indirecta siempre tiene que producirse la salida), no está sometida a un plazo limitado y breve (frente al plazo del mes en el que debe salir la mercancía en la exportación indirecta) y, sobre todo, no se exige que el adquirente sea un no establecido, siendo perfectamente correcto que un empresario establecido adquiera de otro empresario establecido mercancías situadas en el TAI y que se remitan a una zona franca con aplicación de la exención.

- Entregas de bienes que estén situados en la zona o depósito franco. En este caso, atiende el legislador a la situación de extraterritorialidad de zonas y depósitos francos, entendiendo que mientras las mercancías se encuentren en estos lugares, es como si no estuvieran en el TAI.

Atendiendo a esta consideración, no se diferencia si las mercancías provienen del interior del TAI, de otro TAI comunitario o de un territorio tercero, si los que realizan las entregas y los que adquieren están o no establecidos, en todo caso, las entregas se encontrarán exentas.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas, así como las prestaciones de servicios realizadas en las áreas exentas.

Como vemos, esta exención se extiende también a servicios. Pueden ser servicios vinculados directamente con las entregas de bienes destinados a ser introducidos en estos lugares, como los transportes o los accesorios a los transportes que sirvan para conducir las mercancías a zonas y depósitos francos. Con mucho, los más representativos son los servicios relacionados con los bienes situados en las zonas o depósitos francos, ya que se pueden comprender en la exención todo tipo de bienes y servicios. Por ejemplo, la Consulta de la DGT de 15 de septiembre de 1986 reconoce la exención para los servicios de frigoríficos prestados en depósitos francos.

Junto a las operaciones exentas, debemos realizar sendas matizaciones que marcan los límites de esta exención:

- Las exenciones están condicionadas, en todo caso, a que los bienes a que se refieren no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las áreas indicadas. Así, la Consulta de la DGT de 2 de abril de 1986 no considera exentos los suministros de luz y agua a un depósito franco, puesto que dichos bienes son consumidos.

No obstante, se considerará que no han sido utilizados ni consumidos los bienes introducidos en las mismas para ser incorporados a los procesos de transformación en curso que se realicen en ellas, al amparo de los regímenes aduaneros de transformación en aduana o de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o del régimen fiscal de perfeccionamiento activo.

- No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.2.1.4. *Requisitos formales para la aplicación de la exención*

Se requiere, en primer lugar, la acreditación de la colocación de los bienes en zonas francas y depósitos francos, para lo que el artículo 11 del RIVA se remite a la normativa aduanera. Esto, como hemos visto, únicamente se aplica en los supuestos que hemos visto en el artículo 245 del CAU en los que se requiere declaración en aduana.

Añade el RIVA que el transporte de los bienes a los mencionados lugares deberá hacerse por el proveedor, el adquirente o por cuenta de cualquiera de ellos, lo cual no tiene más exigencia que vincular la exención en la entrega a la existencia de transporte, por cualquiera de los participantes en la operación.

El tercero de los requisitos para la exención de las entregas y de las prestaciones de servicios es la permanencia, regular se entiende, en dichas zonas o depósitos francos. Tampoco impone gran cosa esta exigencia, pues como hemos visto, la más importante de las limitaciones, tanto en la normativa aduanera como en la LIVA, es que los bienes no se consuman, a menos que se hagan en el marco de los regímenes aduaneros económicos mencionados.

El último de los requisitos, al que podemos llamar la justificación formal, se establece en el artículo 11.3 del RIVA, según el cual el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

EJEMPLO 8

Un empresario español ha adquirido de otro empresario español determinadas mercancías situadas en el TAI en condiciones *ex work*.

El adquirente comunica que dichas mercancías van a ser conducidas a la zona franca de Vigo, donde dispone de un almacén. Además, ha contratado con un transportista español que dichas mercancías sean trasladadas a la citada zona franca.

¿Constituyen estas operaciones exentas? ¿Qué hecho imponible se devengaría si las citadas mercancías salieran de la zona franca con destino a otro almacén del mismo propietario situado en el TAI?

.../...

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

.../...

Solución:

Las entregas de bienes destinados a ser introducidos en una zona franca son operaciones exentas por el artículo 23.Uno.1 de la LIVA.

Igualmente, las prestaciones de servicios relacionadas con las entregas exentas como es la anterior son operaciones exentas por el artículo 23.Uno.3 de la LIVA, por lo que el servicio de transporte sería también una operación exenta.

La salida de la zona franca de mercancías procedentes del interior del TAI y que además han sido objeto de una prestación de servicios exenta con ocasión de su permanencia en las áreas exentas constituye una operación asimilada a la importación.

5.2.2. Depósito temporal

5.2.2.1. Concepto

El depósito temporal constituye una situación de hecho en la que se encuentran las mercancías no pertenecientes a la Unión, en la que se almacenan temporalmente y bajo vigilancia aduanera en el periodo que media entre su presentación en aduana y su inclusión en un régimen aduanero o su reexportación.

5.2.2.2. Características básicas y funcionamiento de la situación de depósito temporal

Las mercancías no pertenecientes a la Unión presentadas en aduana estarán cubiertas por una declaración de depósito temporal (mensaje G4), que contendrá todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el depósito temporal.

La declaración de depósito temporal será presentada por una de las personas obligadas a presentar las mercancías en la aduana, a más tardar en el momento de la presentación de las mercancías en aduana.

Salvo que se dispense de la obligación de presentar una declaración sumaria de entrada, la declaración de depósito temporal incluirá una referencia a toda declaración sumaria de entrada presentada para las mercancías presentadas en aduana, salvo si ya han estado en depósito temporal o han sido incluidas en un régimen aduanero y no han abandonado el territorio aduanero de la Unión.

Las autoridades aduaneras podrán aceptar que la declaración de depósito temporal adopte, asimismo, las siguientes formas:

- Una referencia a cualquier declaración sumaria de entrada presentada para las mercancías de que se trate, completada con los datos de una declaración de depósito temporal.
- Un manifiesto u otro documento de transporte, siempre que contenga los datos de una declaración de depósito temporal, incluida una referencia a cualquier declaración sumaria de entrada de las mercancías de que se trate.

Las autoridades aduaneras podrán aceptar que los sistemas de información comercial, portuaria o relativos al transporte se utilicen para presentar una declaración de depósito temporal siempre que contengan todos los datos necesarios para dicha declaración y se disponga de dichos datos.

La declaración de depósito temporal podrá utilizarse asimismo a efectos de la notificación de la llegada y la presentación de las mercancías en aduana. De hecho, es lo que normalmente sucederá; en la declaración de depósito temporal se incluirá la declaración e llegada y con esta declaración cabrá entender presentadas las mercancías ante la aduana.

El declarante, previa solicitud, podrá rectificar uno o varios datos de la declaración de depósito temporal después de haberla presentado. La rectificación no permitirá utilizar la declaración en aduana para mercancías distintas de las contempladas originalmente en ella.

Sin embargo, no será posible efectuar ninguna rectificación después de que:

- Las autoridades aduaneras hayan comunicado a la persona que presentó la declaración su intención de examinar las mercancías.
- Las autoridades aduaneras hayan comprobado la inexactitud de los datos de la declaración.

Las mercancías que se encuentren en depósito temporal se almacenarán únicamente en almacenes de depósito temporal o, en casos justificados, en otros lugares designados o autorizados por las autoridades aduaneras.

El titular del almacén será responsable de asegurar que las mercancías que se encuentren en depósito temporal no se sustraigan a la vigilancia aduanera y de cumplir las demás obligaciones derivadas del almacenamiento de las mercancías en depósito temporal.

Las mercancías que se encuentren en depósito temporal no podrán ser objeto de más manipulaciones que las destinadas a garantizar que se conserven inalteradas, sin modificar su presentación o sus características técnicas.

Las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren en depósito temporal se incluirán en un régimen aduanero o se reexportarán antes de que transcurran 90 días, plazo que se estipula como duración máxima de esta situación.

5.2.2.3. Operaciones exentas

El artículo 23 de la LIVA considera como exentas las siguientes operaciones relacionadas con la situación de depósito temporal:

- Las entregas de bienes conducidos a la aduana y colocados en situaciones de depósito temporal. Esta exención resulta más testimonial que real, pues dichas entregas estarán no sujetas, al ser bienes entregados y transportados desde un territorio tercero, ya que las mercancías en depósito temporal son, en todo caso, mercancías provenientes de territorios terceros.
- Las entregas de los bienes que se encuentren en situación de depósito temporal. En este caso, sí que encontramos una verdadera exención relevante, aunque su ámbito de aplicación es mucho más reducido que el de las entregas de bienes en depósitos francos y zonas francas, por la duración limitada de esta situación. En todo caso, se funda en la consideración de que las mercancías, aun llegadas al TAI, mientras están en espera del destino, disponen de un estatuto extraterritorial.
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes conducidos a la aduana y colocados en situaciones de depósito temporal. Otra vez, será una exención de poco calado, pues el lugar de depósito temporal es, generalmente, el lugar de primer destino en el TAI. Como quiera que ya existe.

5.2.2.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención

Se requiere, en primer lugar, la acreditación de la colocación de los bienes en depósito temporal, para lo que el artículo 11 del RIVA se remite a la normativa aduanera, que, como hemos visto, exige una declaración de depósito temporal (mensaje G4).

La exigencia del transporte de los bienes por el proveedor, el adquirente o por cuenta de cualquiera de ellos, carece de sentido.

El tercero de los requisitos para la exención de las entregas y de las prestaciones de servicios es la permanencia, regular se entiende, en depósito temporal. La principal limitación que impone esta exigencia viene determinada por la duración de esta situación, limitada temporalmente al plazo antes mencionado de 90 días.

Finalmente, en lo que hemos llamado la justificación formal, se sigue el mismo régimen de las zonas y depósitos francos: el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

EJEMPLO 9

Un empresario español es propietario de determinadas mercancías arribadas al puerto de Castellón y que se encuentran en situación de depósito temporal, mientras se les otorga un destino aduanero. Fueron compradas por 100.000 euros en Taiwan. Un comprador interesado en las mismas ha decidido adquirirlas por 150.000 euros. ¿Constituye esta una operación exenta? ¿Qué hecho imponible se devengará si las citadas mercancías son despachadas a consumo?

Solución:

Las entregas de bienes situados en depósito temporal son operaciones exentas por el artículo 23.Uno.4 de la LIVA.

El despacho de mercancías que han sido objeto de una entrega exenta con ocasión de su permanencia en las áreas exentas constituye una operación asimilada a la importación. Se ve claro en este ejemplo que la base imponible del IVA no puede tomar por referencia el valor en aduana (100.000 euros), sino el valor de la última entrega exenta (150.000 euros).

5.2.3. Plataformas de perforación o explotación

5.2.3.1. Concepto

Este es un concepto de extraña ubicación. A diferencia de los restantes conceptos incluidos en los artículos 23 y 24 de la LIVA, estas plataformas no guardan ninguna relación, directa o indirecta, con la normativa aduanera.

Se trata de plataformas de perforación o explotación, no necesariamente de hidrocarburos, que se encuentren situadas dentro de las 12 millas de aguas territoriales, pues en otro caso se encontrarían fuera del TAI y las operaciones no se encontrarían sujetas.

No existe tampoco una regulación especial fiscal que delimite las características básicas de estas plataformas ni las condiciones de funcionamiento, puesto que, como hemos dicho, no se trata de un régimen aduanero.

5.2.3.2. Operaciones exentas

Son operaciones exentas:

- Las entregas de bienes para ser incorporados a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente.

También se incluyen en la exención las entregas de bienes para el avituallamiento de las plataformas.

La peculiaridad de unas y otras es que, frente a la imposibilidad de consumir los bienes mientras estén vinculados a los destinos aduaneros, en este caso, se producen entregas con una clara finalidad de consumo en el TAI que se va a encontrar exenta.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes anteriores.
- Las entregas de los bienes que se encuentren en las plataformas, mientras se mantengan en las mismas, así como las prestaciones de servicios realizadas en dichas plataformas.

5.2.3.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención

Dado que el artículo 11 del RIVA se refiere a todas las exenciones del artículo 23 de la LIVA y que ahora se exige únicamente que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios justifique la exención mediante una declaración suscrita, será exigible también esta documentación, pudiendo igualmente usarse el modelo normalizado, aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014.

EJEMPLO 10

A cinco millas de la costa de Tortosa se encuentra la plataforma de perforación petrolífera San Carlos. La empresa propietaria de la misma ha adquirido una partida de mercancías dedicada al avituallamiento de esta y que serán consumidas en la misma. ¿Constituye esta una operación exenta?

Solución:

Con carácter general, una limitación en la exención para las zonas y áreas exentas es que los bienes no pueden ser consumidos en las mismas. Por excepción, en el caso de plataformas de exploración y explotación situadas en el TAI, puede aplicar la exención a las entregas de productos de avituallamiento que vayan a ser consumidos, por el artículo 23.Uno.2 de la LIVA.

5.3. REGÍMENES ADUANEROS Y FISCALES (ART. 24 LIVA)

El CAU establece el procedimiento formal al que deben someterse las mercancías de terceros que entran en el territorio aduanero de la Unión hasta que les sea asignado un régimen aduanero. Este procedimiento sigue, a grandes rasgos, los siguientes pasos.

En primer lugar, se debe presentar la declaración sumaria de las mercancías con carácter previo a su llegada al territorio aduanero de la Unión (declaración sumaria de entrada), según prevé el artículo 127 del CAU.

Dispone el artículo 135 del CAU que tras la llegada de las mercancías, deben ser trasladadas sin demora hasta el lugar apropiado, sea la aduana u otro lugar designado o autorizado por las aduanas (por ejemplo, los almacenes de depósito temporal) o, en su caso, hasta una zona franca en los supuestos previstos por la normativa. La mercancía queda sometida a vigilancia aduanera, tal y como señala el artículo 134 del CAU, y debe ser objeto de su presentación en aduana (art. 139 CAU): mediante la declaración sumaria de depósito temporal se confiere a la mercancía el estatuto de mercancía en situación de depósito temporal desde el momento de su presentación en aduana y hasta que reciba un destino aduanero (art. 144 CAU). El plazo máximo de permanencia en depósito temporal es de 90 días (art. 149 CAU).

Los regímenes aduaneros a los que se puede someter a una mercancía según el CAU son:

- Despacho a libre práctica.
- Regímenes especiales; que incluyen las siguientes categorías:
 - El tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo.
 - El depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas.
 - Destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final.
 - El perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.
- Exportación.

5.3.1. Régimen aduanero de perfeccionamiento activo

5.3.1.1. Concepto

El régimen de perfeccionamiento activo permite la introducción de mercancías no comunitarias en el territorio aduanero de la Unión, sin pago de derechos ni sujeción a medidas de política comercial, para someterlas a una o varias transformaciones. A diferencia del CAC, el CAU no exige que las mercancías objeto de perfeccionamiento activo sean reexportadas.

Se define en el artículo 256 del CAU, que dispone:

«1.Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 223, en el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:

- a) A derechos de importación.
- b) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- c) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

2. El régimen de perfeccionamiento activo solamente podrá utilizarse en casos distintos de la reparación y la destrucción cuando, sin perjuicio de la utilización de ayudas a la producción, las mercancías incluidas en el régimen puedan ser identificadas en los productos transformados.»

5.3.1.2. Características básicas y funcionamiento del perfeccionamiento activo

Dispone el artículo 257 del CAU que las autoridades aduaneras fijarán el plazo dentro del cual debe ultimarse el régimen de perfeccionamiento activo. Añade el artículo 215 del CAU, relativo a la ultimación de un régimen especial, que excepto cuando se trate del régimen de tránsito, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 254, se ultimarán un régimen especial cuando las mercancías incluidas en dicho régimen, o los productos transformados, se incluyan en otro régimen aduanero posterior, hayan salido del territorio aduanero de la Unión, se hayan destruido sin producir residuos o se abandonen en favor del Estado, de conformidad con el artículo 199.

A partir de estos preceptos, así como de la definición del régimen antes transcrito, podemos destacar que el destino de este régimen es la inclusión de las mercancías o de los productos transformados en otro régimen aduanero, sin que sea ya obligatoria su salida de la Unión a través de una reexportación. Por esta razón se ha suprimido el régimen de transformación bajo control aduanero, ahora incluido en este régimen.

Se denominan productos transformados a los productos resultado de operaciones de transformación en el régimen de perfeccionamiento (art. 5.30 CAU). Son mercancías equivalentes las mercancías de la Unión depositadas, utilizadas o transformadas en lugar de las mercancías incluidas en un régimen especial (art. 223 CAU). El coeficiente de rendimiento es la cantidad o el porcentaje de productos transformados que se obtengan de la transformación de una determinada cantidad de mercancías incluidas en un régimen de perfeccionamiento (art. 5.38 CAU). Son operaciones de transformación cualquiera de las siguientes:

- La manipulación de mercancías, incluidos su montaje o ensamblaje o su incorporación a otras mercancías.
- La transformación de mercancías.
- La destrucción de mercancías.
- La reparación de mercancías, incluidas su restauración y su puesta a punto.
- El uso de mercancías que no formen parte del producto transformado pero que permitan o faciliten la producción de este, incluso aunque se consuman total o parcialmente en el proceso (ayudas a la producción) (art. 5.37 CAU).

5.3.1.3. Operaciones exentas

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo del régimen de perfeccionamiento activo.

Como hemos visto, este régimen permite que tanto productos procedentes de territorios terceros como productos comunitarios (los productos equivalentes) sean utilizados para realizar estas transformaciones. Todos estos productos, aun antes de su vinculación a este régimen, pero destinados al mismo, se encontrarán exentos.

- Entregas de bienes que estén vinculados al régimen de perfeccionamiento activo, salvo en la modalidad de exportación anticipada.
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores, con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de perfeccionamiento activo, así como las prestaciones de servicios realizadas sobre los bienes mientras estén vinculados al régimen de perfeccionamiento activo.

Como vemos, esta exención se extiende también a servicios. Pueden ser servicios vinculados directamente con las entregas e importaciones de bienes destinados a ser vinculados en este régimen, como los transportes o los accesorios a los transportes; pero también los servicios relacionados con los bienes vinculados al régimen de perfeccionamiento activo, particularmente, los servicios consistentes en las operaciones de perfeccionamiento.

No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.3.1.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención

El artículo 12 del RIVA recoge los requisitos formales para aplicar esta exención.

Las operaciones exentas solo podrán aplicarse mientras se cumplan las condiciones previstas en la legislación aduanera para la inclusión o permanencia de los bienes en el régimen de perfeccionamiento activo.

El adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

EJEMPLO 11

Un empresario español ha recibido en su sede diversos productos de un cliente ruso que se encuentran sujetos al régimen de perfeccionamiento activo. Sobre ellos va a realizar una prestación de servicios consistente en la transformación de los mismos. ¿Constituye esta una operación exenta?

Solución:

Se trata de una prestación de servicios relacionada directamente con bienes vinculados al régimen de perfeccionamiento activo, que es una operación exenta por el artículo 24.Uno.3 g) de la LIVA.

5.3.2. Régimen aduanero de transformación en aduana

5.3.2.1. Concepto

El régimen de transformación en aduana, regulado en el artículo 130 del CAC, permitía someter a los bienes que van a ser objeto de importación en la Comunidad a determinadas operaciones simples de transformación, cuando como consecuencia de las mismas se modifiquen los derechos a exigir sobre las mercancías, y siempre que el estado en el que se vayan a consumir en la Comunidad sea el resultante de la transformación.

Al no exigir el CAU la reexportación de las mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento pasivo, este régimen ha desaparecido.

Se define este régimen en el artículo 130 del CAC, que dispone:

«El régimen de transformación bajo control aduanero permitirá introducir en el territorio aduanero de la Comunidad mercancías no comunitarias para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado sin estar sujetas

a los derechos de importación ni a medidas de política comercial, y despachar a libre práctica con los derechos de importación que les correspondan los productos que resulten de estas operaciones. Dichos productos se denominarán productos transformados.»

5.3.2.2. Operaciones exentas

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo del régimen de transformación en aduana.
- Entregas de bienes que estén vinculados al régimen de transformación en aduana.
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores, con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de transformación en aduana, así como las prestaciones de servicios realizadas sobre los bienes mientras estén vinculados al régimen de transformación en aduana.

Este listado de operaciones exentas es coincidente con el de las operaciones exentas en el marco del régimen de perfeccionamiento activo, razón por la cual su inclusión dentro de este último no supone modificación en cuanto al alcance de la exención en el IVA.

EJEMPLO 12

Un empresario español ha recibido diversas mercancías que piensa importar. Al reconocer la mercancía se observa que ha habido diversos desperfectos, por lo que sitúa las mercancías en perfeccionamiento activo y contacta con una empresa para que separe y destruya las mercancías dañadas. ¿Constituye esta una operación exenta?

Solución:

Se trata de una prestación de servicios relacionada directamente con bienes vinculados al régimen de perfeccionamiento activo (como su destino es la importación, con el CAC tales bienes se hubieran debido someter al régimen de transformación bajo control aduanero y no a perfeccionamiento), que es una operación exenta por el artículo 24.Uno.3 g) de la LIVA.

5.3.3. Régimen aduanero de depósito aduanero

5.3.3.1. Concepto

El CAU considera como régimen especial el depósito, que incluye tanto el depósito aduanero como las zonas francas.

Según establece el artículo 237 del CAU, en el marco de un régimen de depósito, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- A derechos de importación.
- A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

La finalidad económica de este régimen atiende a determinadas circunstancias por las que puede resultar aconsejable la demora del despacho a libre práctica de las mercancías llegadas a territorio comunitario, ya sea por circunstancias comerciales, como la necesidad de encontrar comprador, ya sea por efecto de la propia normativa aduanera, como esperar a que queden sin efecto eventuales prohibiciones o restricciones a la importación, que entren en vigor ventajosas arancelarias, o por motivos financieros, como demorar los costes arancelarios en mercancías que pueden tener un periodo de almacenaje antes de su utilización o venta.

La definición del régimen de depósito aduanero se encuentra en el artículo 240 del CAU, que dispone:

«Bajo el régimen de depósito aduanero, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser depositadas en instalaciones u otros lugares autorizados para dicho régimen por las autoridades aduaneras y bajo supervisión aduanera ("depósitos aduaneros").»

5.3.3.2. Características básicas y funcionamiento del régimen

El depósito aduanero es un régimen que permite, como se ha dicho, el almacenamiento de mercancías en una instalación autorizada. El artículo 240 del CAC nos ofrece

el concepto de estos depósitos, definidos como «instalaciones u otros lugares autorizados para dicho régimen por las autoridades aduaneras y bajo supervisión aduanera». Añade el mismo precepto que existen dos tipos de depósitos aduaneros:

- **Depósito aduanero público.** Es un depósito aduanero que puede utilizar cualquier persona para depositar mercancías.
- **Depósito aduanero privado.** Es un depósito aduanero reservado para el depósito de mercancías por parte del titular de la autorización.

Las personas que vinculan mercancías al régimen de depósito aduanero se denominan titulares del régimen del CAU, conocidos como depositantes en España. Las personas que gestionan un depósito aduanero se denominan «titulares de la autorización» en el CAU y son conocidos como depositarios en España.

El artículo 242 del CAU señala que el titular de la autorización y el titular del régimen serán responsables de garantizar que las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero no se sustraigan a la vigilancia aduanera; y de cumplir las obligaciones que resulten del almacenamiento de las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero.

No obstante, cuando la autorización se refiera a un depósito aduanero público, se podrá establecer que las responsabilidades incumban exclusivamente al titular del régimen.

El Reglamento Delegado del CAU desarrolla las distintas clases de depósito aduanero:

- Existen tres tipos de depósitos públicos:
 - El tipo I, si la responsabilidad recae sobre el titular de la autorización (depositario).
 - El tipo II, si la responsabilidad recae sobre el titular del régimen (depositante).
 - El tipo III, cuando la gestión del depósito es responsabilidad de las autoridades aduaneras.
- Depósito aduanero privado, es el que se reserva para el depósito de mercancías por parte del titular de una autorización de depósito aduanero (depositario), aunque este no sea el propietario de las mercancías (son los depósitos

antes denominados de tipo C). Nada impide, no obstante, que se aplique en estos depósitos el denominado procedimiento de domiciliación (depósitos antes denominados de tipo D).

La gestión de un depósito aduanero está supeditada a la concesión de una autorización por parte de las autoridades aduaneras, a no ser que sean las propias autoridades aduaneras las que lleven a cabo dicha gestión. La autorización solo se concederá a personas establecidas en la Comunidad.

Las mercancías que se pueden almacenar en un depósito aduanero se deben clasificar en dos grupos, en función de si solo están almacenadas o si están vinculadas al régimen de depósito aduanero, según señala el artículo 237 del CAU. Quedarán vinculadas al régimen de depósito aduanero las mercancías no pertenecientes a la Unión sin estar sujetas a derechos de importación y otros gravámenes, así como a medidas de política comercial; y las mercancías de la Unión con el fin de beneficiarse de una decisión que conceda la devolución o condonación de los derechos de importación.

Según dispone el artículo 238 del CAU, la duración de la estancia de las mercancías en el régimen de depósito no tendrá límite. En casos excepcionales, las autoridades aduaneras podrán fijar un plazo antes de cuya expiración el depositante deberá dar a las mercancías un nuevo destino aduanero.

Las mercancías en depósito aduanero podrán ser sometidas a manipulaciones usuales, definidas en el artículo 220 del CAU, como las destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa. Añade el Reglamento Delegado del CAU que tales manipulaciones no pueden alterar el código NC de 8 cifras de las mercancías.

Se permite, cuando exista una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, que las autoridades aduaneras autoricen la realización del perfeccionamiento de mercancías en régimen de perfeccionamiento activo o de destino final dentro de un depósito aduanero, con sujeción a las condiciones que establecen dichos regímenes, aunque tales mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de depósito aduanero.

5.3.3.3. Operaciones exentas

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y de los bienes vinculados a dicho régimen.

En el caso de los bienes vinculados a este régimen se trata de mercancías procedentes de territorios terceros a las que se aplica la ficción de extraterritorialidad que supone el depósito aduanero.

En el caso de las mercancías comunitarias que se vayan a vincular al depósito aduanero supone adelantar el beneficio de la exención por exportación a una entrega interna anterior y a la que no se le exige cumplir los requisitos que se imponen a la exportación indirecta.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores, con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de perfeccionamiento activo, así como las prestaciones de servicios realizadas sobre los bienes mientras estén vinculados al régimen de depósito aduanero.

También, esta exención se extiende a servicios. Pueden ser servicios vinculados directamente con las entregas e importaciones de bienes destinados a ser vinculados en este régimen, como los transportes o los accesorios a los transportes; pero también los servicios recibidos por los bienes mientras estén en este régimen, aunque tales servicios son más limitados que en otros regímenes, pues son mayores las limitaciones que existen al empleo de los bienes en este régimen.

No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.3.3.4. *Requisitos formales para la aplicación de la exención*

El artículo 12 del RIVA recoge los requisitos formales para aplicar esta exención.

Las operaciones exentas solo podrán aplicarse mientras se cumplan las condiciones previstas en la legislación aduanera para la inclusión o permanencia de los bienes en el régimen de depósito aduanero.

El adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

EJEMPLO 13

Una empresa española adquirió mercancías en India. Una vez arribadas al TAI han sido vinculadas al régimen de depósito aduanero, quedando bajo custodia de la propia empresa importadora. Unos meses después, al ser necesaria para su actividad, la empresa pone fin al depósito, despachando de importación la mercancía. ¿Constituye esta una operación exenta? ¿Qué hecho imponible se devengará al abandonar las citadas mercancías el depósito?

Solución:

Se trata del supuesto previsto en el artículo 18.2 de la LIVA. La llegada de las mercancías al TAI procedentes de territorio tercero y que se vinculan al depósito aduanero determina que no se entienda realizada la importación.

La importación, al no haber existido entregas ni servicios exentos, se producirá al salir del depósito aduanero.

EJEMPLO 14

En idéntica circunstancia a la indicada en el ejemplo anterior, las mercancías, durante su estancia en el depósito, son objeto de una valoración realizada por una empresa independiente. ¿Constituye esta una operación exenta? ¿Qué hecho imponible se devengará al abandonar las citadas mercancías el depósito?

Solución:

En la llegada de las mercancías ocurriría exactamente lo mismo.

El servicio prestado sería un servicio exento por el artículo 24.Uno.3 g) de la LIVA.

La salida de las mercancías se produciría como operación asimilada a la importación, al haber sido objeto de un servicio durante su permanencia en el citado régimen.

5.3.4. Régimen aduanero de importación temporal**5.3.4.1. Concepto**

La importación temporal es el régimen aduanero que permite recibir en un territorio aduanero, con suspensión de derechos e impuestos, determinadas mercancías para un

fin determinado y destinadas a la reexportación sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la eventual depreciación que puedan sufrir como consecuencia del uso que de ellas se haga.

Se define en el artículo 250 del CAU, que dispone:

«Las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a lo siguiente:

- a) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- b) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.»

5.3.4.2. Características básicas y funcionamiento del régimen de importación temporal

Este régimen tiene dos modalidades:

- Importación temporal con exención total de derechos, por la que aquellas mercancías autorizadas a su utilización son reexportadas sin que llegue a nacer la deuda aduanera.
- Importación temporal con exención parcial de derechos, por la que en el momento de la reexportación se deberá proceder a liquidar una parte de la deuda aduanera que se hubiera devengado en caso de haber sido la mercancía despachada a libre práctica, que según el artículo 252 del CAU se cuantifica en el 3 % del importe del derecho de importación que habría sido exigible por dichas mercancías si hubieran sido despachadas a libre práctica en la fecha en que fueron incluidas en el régimen de importación temporal.

El régimen de importación temporal se utilizará cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas.
- Que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen, excepto cuando, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías

o del destino previsto, la ausencia de medidas de identificación no pueda conducir a un abuso del régimen, o, en el caso mencionado en el artículo 223, cuando sea posible comprobar el cumplimiento de las condiciones estipuladas para las mercancías equivalentes.

- Que el titular del régimen esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que se disponga lo contrario.
- Que se cumplan las condiciones necesarias para la exención total o parcial de derechos establecidas en la legislación aduanera.

Según el artículo 251 del CAU, se deberá fijar un plazo para la reexportación de las mercancías, que será diferente según los casos, y cuyo límite máximo es de 24 meses; como novedad el CAU prevé que salvo que se den circunstancias excepcionales no se ampliará este plazo para el mismo fin y bajo la responsabilidad del mismo titular de la autorización.

5.3.4.3. Operaciones exentas

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes que estén vinculados al régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.

Si los bienes se encuentran en la modalidad de exención parcial, se devengará el IVA a la importación, por el valor total de la mercancía en aduana, según lo previsto en el artículo 83 de la LIVA.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores, con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación, así como las prestaciones de servicios realizadas sobre los bienes mientras estén vinculados al régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.

También están sujetas y no exentas, por tanto, las prestaciones de servicios vinculadas con la importación o con los bienes que se encuentren en el régimen de importación temporal, con exención parcial de los derechos de importación.

No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.3.4.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención

El artículo 12 del RIVA recoge los requisitos formales para aplicar esta exención.

Las operaciones exentas solo podrán aplicarse mientras se cumplan las condiciones previstas en la legislación aduanera para la inclusión o permanencia de los bienes en el régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.

El adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

EJEMPLO 15

Un empresario español ha importado temporalmente una maquinaria que piensa utilizar en el TAI durante 10 meses. Esta importación ha gozado de exención parcial de los derechos aduaneros: su valor en aduana es de 10.000 euros y los derechos aduaneros a satisfacer de 100 euros. ¿Constituye esta una operación exenta?

Solución:

Las importaciones temporales con exención parcial no gozan de la exención prevista en el artículo 24 de la LIVA, ya que el mismo exige que la exención sea total.

El IVA a la importación se devengará por el valor total de la maquinaria y no por un derecho proporcional al tiempo de permanencia, como ocurre en materia aduanera. En este caso sería el 21 % de 10.100 euros.

5.3.5. Régimen aduanero de tránsito

5.3.5.1. Concepto y modalidades

La entrada de mercancías en el territorio aduanero de un Estado en muchos casos es una simple consecuencia del transporte internacional de mercancías, que tiene su origen y destino en otro territorio distinto del mismo. Este hecho ya fue objeto de regulación en el artículo V

del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio (GATT), que aprobó la libertad de tránsito entre los países signatarios del acuerdo, sin exigencia de derechos a la importación y con la posibilidad de exigir una garantía hasta la ultimación de la operación. Análoga situación se produce cuando por la mera salida del territorio aduanero comunitario, mercancías cuyo destino sea otra parte del territorio aduanero, puedan perder su estatuto aduanero.

Este sistema es conocido como tránsito internacional de mercancías y, en base al mismo, han sido aprobados diferentes acuerdos internacionales que regulan distintas formas del citado tránsito entre los países o territorios firmantes. La Unión Europea completa esta regulación con un régimen propio de tránsito que es el aprobado con el objeto de controlar la circulación entre dos puntos de su propio territorio aduanero, y que está configurado como uno de los regímenes aduaneros regulados por el CAC.

El régimen de tránsito tiene dos modalidades, tránsito externo e interno.

El tránsito externo se define en el artículo 226 del CAU, que dispone:

«En el marco del régimen de tránsito externo, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán circular de un punto a otro dentro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- a) A derechos de importación.
- b) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- c) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.»

Por su parte, el artículo 227 del CAU define el tránsito interno en los siguientes términos:

«El régimen de tránsito interno permitirá, en las condiciones dispuestas en el apartado 2, la circulación de mercancías de la Unión entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión, pasando por un país o territorio no perteneciente a dicho territorio aduanero, sin que su estatuto aduanero se modifique.»

5.3.5.2. Funcionamiento del régimen

La circulación en tránsito comunitario, externo o interno, podrá efectuarse:

- Al amparo del régimen de tránsito de la Unión, externo o interno, según proceda, regulado en los artículos 233 a 236 del CAU.

- De conformidad con el Convenio TIR.
- De conformidad con el Convenio ATA/Convenio de Estambul, cuando se trate de circulación de tránsito.
- Al amparo del Manifiesto Renano (art. 9 del Convenio revisado relativo a la navegación por el Rin).
- Al amparo del impreso 302 establecido en el marco del Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951.
- Al amparo del sistema postal de conformidad con los actos de la Unión Postal Universal si las mercancías son transportadas por o para los titulares de derechos y obligaciones en virtud de dichos actos.

Regula el artículo 341.1 del Reglamento de aplicación del CAC, pendiente de su sustitución por las nuevas reglas de aplicación del CAU, la formalización del tránsito externo:

«Toda mercancía que circule al amparo del régimen de tránsito comunitario externo deberá ser objeto, según las condiciones establecidas en la presente sección, de una declaración T1. Por declaración T1 se entenderá una declaración hecha en un formulario correspondiente a los modelos que figuran en los anexos 31 a 34 (DUA) y utilizada de conformidad con las especificaciones mencionadas en los anexos 37 y 38.»

Por su parte, el artículo 381.1 del Reglamento de aplicación del CAC, pendiente de su sustitución por las nuevas reglas de aplicación del CAU, contempla la formalización del tránsito interno:

«Toda mercancía que circule al amparo del régimen de tránsito comunitario interno deberá ser objeto de una declaración T2. Se entenderá por declaración T2 una declaración en un formulario correspondiente al modelo que figura en los anexos 31 a 34 (DUA), utilizado de conformidad con lo dispuesto en el anexo 37.»

5.3.5.3. Operaciones exentas

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes que estén vinculados al régimen de tránsito comunitario externo.

La exención para los bienes vinculados al tránsito externo se ampara en la extraterritorialidad, ya que son bienes que se encuentran en el TAI, pero no es el TAI el lugar de destino definitivo, pues vinculados al tránsito externo, como hemos visto, son bienes «en viaje».

- Entregas de bienes que estén vinculados al régimen de tránsito comunitario interno, cuando se trate de mercancías procedentes de territorios terceros que no estén sometidas a derechos de importación o mercancías procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo (introducciones).

Con carácter general, no se aplica la exención a la entrega de los bienes en tránsito interno, pues estos son bienes comunitarios, circulando entre partes del territorio aduanero, aunque atravesando territorio tercero, y que pueden ser objeto de consumo en el territorio comunitario.

Por excepción, se aplica la exención a aquellas mercancías que, aunque no están sujetas a derechos de importación, con carácter previo a su consumo deben satisfacer el impuesto que recae sobre este, es decir, el IVA. En estas mercancías, el carácter extraterritorial del tránsito externo, es equiparable.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores, con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo, con las importaciones de mercancías que no estén sometidas a derechos de importación o procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo y que además se vinculen al régimen de tránsito comunitario interno, así como las prestaciones de servicios realizadas sobre los bienes mientras estén vinculados al régimen de tránsito externo o de los bienes que no estén sometidos a derechos de importación o procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo y que se encuentren vinculados al régimen de tránsito comunitario interno.

Otra vez, no cubre con la exención los bienes en tránsito interno, ya que se trata de bienes comunitarios, a los que no se puede aplicar la ficción de extraterritorialidad que suponen estos regímenes. No obstante, cuando se trate del régimen fiscal de tránsito interno, para mercancías que no estén sometidas a derechos de importación o procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo, se aplican exenciones análogas a las previstas para los bienes en tránsito externo.

No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.3.5.4. *Requisitos formales para la aplicación de la exención*

El artículo 12 del RIVA recoge los requisitos formales para aplicar esta exención.

Las operaciones exentas solo podrán aplicarse mientras se cumplan las condiciones previstas en la legislación aduanera para la inclusión o permanencia de los bienes en el régimen de tránsito externo.

El adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios e deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

5.3.6. Régimen fiscal de perfeccionamiento activo

5.3.6.1. *Concepto*

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se define en el artículo 24.Dos de la LIVA como el régimen aplicable a los bienes excluidos del régimen homónimo aduanero, esto es, los bienes que no estén sometidos a derechos de importación o procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo, sometido por lo demás a los mismos requisitos del régimen aduanero de perfeccionamiento activo.

5.3.6.2. *Operaciones exentas*

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo del régimen fiscal de perfeccionamiento activo.

De forma análoga al régimen aduanero, este régimen permite que productos procedentes de territorios terceros, que no estén sometidas a derechos de importación, productos procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo y productos comunitarios sean utilizados para realizar las transformaciones permitidas por el régimen de perfeccionamiento activo. Todos estos productos, aun antes de su vinculación a este régimen fiscal, pero destinados al mismo, se encontrarán exentos.

- Entregas de bienes que estén vinculados al régimen fiscal de perfeccionamiento activo, salvo en la modalidad de exportación anticipada.
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores, con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen fiscal de perfeccionamiento activo, así como las prestaciones de servicios realizadas sobre los bienes mientras estén vinculados al régimen fiscal de perfeccionamiento activo.

Al igual que en el perfeccionamiento aduanero, esta exención se extiende también a servicios. Pueden ser servicios vinculados directamente con las entregas e importaciones de bienes destinados a ser vinculados en este régimen fiscal, como los transportes o los accesorios a los transportes; pero también los servicios relacionados con los bienes vinculados al régimen de perfeccionamiento activo, particularmente, los servicios consistentes en las operaciones de perfeccionamiento.

No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.3.6.3. *Requisitos formales para la aplicación de la exención*

El artículo 12 del RIVA recoge los requisitos formales para aplicar esta exención.

Las operaciones exentas solo podrán aplicarse mientras se cumplan las condiciones previstas en la normativa para la inclusión o permanencia de los bienes en el régimen fiscal de perfeccionamiento activo.

El adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

EJEMPLO 16

Un empresario español ha recibido en su sede diversos productos procedentes de Canarias y que se han sujetado al régimen fiscal de perfeccionamiento activo. Sobre ellos va a realizar una prestación de servicios consistente en la transformación de los mismos, ¿Constituye esta una operación exenta?

Solución:

Se trata de una prestación de servicios relacionada directamente con bienes vinculados al régimen fiscal de perfeccionamiento activo, que es una operación exenta por el artículo 24.Uno.3 g) de la LIVA.

5.3.7. Régimen fiscal de importación temporal

5.3.7.1. Concepto

El régimen fiscal de importación temporal se define en el artículo 24.Dos de la LIVA como el régimen aplicable a los bienes procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo, que se beneficiarían de la importación temporal con exención total de derechos de importación.

5.3.7.2. Operaciones exentas

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes procedentes de partes del territorio aduanero excluidas de la armonización de los impuestos sobre el consumo que estén vinculados al régimen fiscal de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores, con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen fiscal de importación temporal, con exención total de los derechos de importación, así como las prestaciones de servicios realizadas sobre los bienes mientras estén vinculados al régimen fiscal de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.

No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.3.7.3. *Requisitos formales para la aplicación de la exención*

El artículo 12 del RIVA recoge los requisitos formales para aplicar esta exención.

Las operaciones exentas solo podrán aplicarse mientras se cumplan las condiciones previstas en la legislación aduanera para la inclusión o permanencia de los bienes en el régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.

El adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios deberá justificar ante el que realice la entrega o preste los servicios la exención mediante una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención. Se prevé además que dicha declaración se formule en un modelo normalizado, que fue aprobado por Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT.

5.3.8. Régimen de depósito distinto del aduanero

5.3.8.1. *Concepto*

Este régimen se regula en el apartado 5 del anexo de la LIVA, estando comprendido en el mismo, los siguientes bienes:

- Para los bienes objeto de IIEE, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación y circulación. Es aplicable a supuestos de importación de estos bienes con destino a fábrica o depósito fiscal.
- Para el gas natural, será aplicable al entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

- En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero. No resultará aplicable el régimen a bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales, con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.
- Para los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, se aplicará el régimen de depósito distinto del aduanero mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

A partir del 1 de enero de 2016 este régimen ha visto reducido de forma notable su ámbito de aplicación, por la reforma operada por la Ley 28/2014, y solo podrán acogerse al mismo los siguientes bienes:

- Los bienes objeto de IIEE en régimen suspensivo.
- El gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.
- Los bienes procedentes de los territorios siguientes: en el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal, y en la República de Finlandia, las Islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.
- Los que se relacionan a continuación: patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Código NC 09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral) (Código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Código NC 4001 y 4002), lana (Código NC

5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Código NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Código NC 71101100, 71102100 y 71103100).

5.3.8.2. Operaciones exentas

El artículo 24 de la LIVA establece que estarán exentas las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes destinados a ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero y de los bienes vinculados a dicho régimen.

Se aplica la exención tanto a los bienes ya vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, como a aquellos bienes que, con ocasión de la entrega, vayan a vincularse al citado régimen.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas anteriores y con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de perfeccionamiento activo.

Como vemos, esta exención se extiende también a servicios, aunque limitada a los servicios vinculados directamente con las entregas e importaciones de bienes destinados a ser vinculados en este régimen, como los transportes o los accesorios a los transportes. No se incluyen los servicios recibidos por los bienes mientras estén en esta situación, pues el artículo 24.Uno.3 g) de la LIVA excluye expresamente la referencia al régimen de depósito distinto del aduanero.

No se considerarán exentas por este artículo las prestaciones de servicios que gocen de exención por el artículo 20 de la LIVA; es decir, se aplicará preferentemente la exención limitada sobre la presente exención que es plena.

5.3.8.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención

El artículo 12 del RIVA recoge los requisitos formales para aplicar esta exención.

Las operaciones exentas solo podrán aplicarse mientras se cumplan las condiciones previstas en la normativa específica para la inclusión o permanencia de los bienes en el régimen de depósito distinto del aduanero.

EJEMPLO 17

Un depósito fiscal español ha adquirido un cargamento de alcohol procedente de una fábrica de alcoholes situada en el TAI. Las mercancías le han sido remitidas satisfaciendo él los costes del transporte al transportista que lo ha llevado a cabo. ¿Constituyen estas operaciones exentas?

Solución:

Se trata, respectivamente, de una entrega de bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero y de una prestación de servicios relacionada directamente con la entrega de bienes vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero, que son operaciones exentas por los artículos 24.Uno.1 e) y 24.Uno.2 de la LIVA.

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERIA LUNANUEVA S.C. - J11631702

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abellán Honrubia, V. y otros. *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*. Barcelona: Ariel, 1998.
- Alonso García, R.: *El juez español y el derecho comunitario. Jurisdicciones constitucional y ordinaria frente a su primacía y eficacia*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.
- *Las sentencias básicas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Madrid: Boletín Oficial del Estado-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.
- *La responsabilidad de los Estados miembros por infracción del derecho comunitario*. Madrid: Civitas-Fundación Universidad Empresa, 1997.
- Alonso González, L. M. *Fraude y delito fiscal en el IVA. Fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- Álvarez Arroyo, R. «Resumen de modificaciones normativas en la IVA en 2009 y novedades para el año 2010». *Carta Tributaria (Monografías)*, 2010, núm. 5, pp. 3-29.
- Aneiros Pereira, J. «El transporte como servicio y como requisito fundamental del comercio intracomunitario en el IVA». *RCyT. CEF*, 2008, núm. 321, pp. 63-104.
- Annacondia, F. y Van Der Corput, W. *EU VAT Compass 2011/2012*. Ámsterdam: IBFD, 2011.
- Arribas León, M., y Hermosín Álvarez, M. *Tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- Banaolche Pérez, J.: «IVA: Las entregas intracomunitarias». *Impuestos*, 2011, núm. 20, pp. 1-9.
- *El IVA y las operaciones intracomunitarias*. Madrid: Edersa, 1994.
- Barruso Castillo, B. y Rubio Guerrero, J. J. «Situación actual y perspectivas del futuro del régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias». *Crónica Tributaria*, 1998, núm. 85, pp. 11-39.

- Bas Soria, J. «Casos prácticos de IVA internacional». *RCyT. CEF*, 2017, núms. 413-414, pp. E1-E24.
- «El establecimiento permanente como lugar de localización de los servicios en el IVA». *RCyT. CEF*, 2015, núm. 382, pp. 127-133.
- «Exigencia de la comunicación del NIF IVA atribuido por otra Administración tributaria para aplicar la exención prevista para las operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes (A propósito de la Sentencia del TJUE de 20 de octubre de 2016, Asunto C-24/15, Plöckl)». *RCyT. CEF*, 2009, núm. 321, pp. 119-125.
- «El proyecto de modificación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA». *RCyT. CEF*, 2009, núm. 321, pp. 67-88.
- «El fraude organizado en el IVA: problemática actual y alternativas de actuación frente al mismo». *RCyT. CEF*, 2008, núm. 319, pp. 55-80.
- «La revocación del Número de Identificación Fiscal: una nueva competencia administrativa». *RCyT. CEF*, 2006, núm. 280, pp. 67-84.
- «La inclusión de las subvenciones en la prorata». *RCyT. CEF*, 2005, núm. 272, pp. 137-156.
- «Efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre los ingresos tributarios». *Noticias de la Unión Europea*, 1999, núm. 171, pp. 67-89.
- Bilbao Estrada, I. y Rodríguez Márquez, J. «IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como instrumento de fraude». *Crónica Tributaria*, 2010, núm. 136, pp. 37-84.
- Bolufer Corell, E. «La cesión del derecho a adquirir un inmueble: el pase inmobiliario». *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, 2008, núm. 15, pp. 72-81.
- Broseta Pont, M. *Manual de Derecho Mercantil*. 10.^a ed. Madrid: Tecnos, 1994.
- Bunes Ibarra, J. M. (director) y otros. *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: IEF, 2008.
- Bunes Ibarra, J. M. y Verdún Fraile, E. «Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido durante 2007: referencia a cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo». *RCyT. CEF*, 2008, núm. 301, pp. 5-62.
- Bunes Ibarra, J. M. (coordinador). *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*. Madrid: CISS, 2006.
- Cabello Pérez, M. y Cabello González, J. M. *Procedimientos aduaneros I*. Madrid: Taric, 2004.
- Cabello Pérez, M. *Las Aduanas y el comercio internacional*. 2.^a ed. Madrid: ESIC, 2009.
- Calvo Ortega, R. y otros. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas, 2004.
- Calvo Vérguez, J. «La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico», *Crónica Tributaria*, 2010, núm. 135, pp. 29-86.
- Casado Ollero, G. «El IVA en los negocios internacionales». *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, 1996, núm. 1996, pp. 23-72.
- «La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y en el futuro de la armonización IVA». *Noticias de la Unión Europea*, 1986, núm. 13, pp. 89-107.
- Cordón Ezquerdo, T. (director) y otros. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: IEF, 2007.

- Checa González, C. «El concepto jurisprudencial de establecimiento permanente en el IVA». *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 2010, núm. 20, pp. 97-106.
- De la Feria, R. *The EU VAT System and the Internal Market*. Amsterdam: IBFD, 2009.
- Derouin, P. *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE*. Madrid: Edersa, 1981.
- Díaz Moreno, A. «El contrato de transporte terrestre». En VV.AA., *Derecho Mercantil*. 11.^a ed. Barcelona: Ariel, 2006.
- Dirección General de Tributos. *Impuesto sobre el Valor Añadido, doctrina de la Dirección General de Tributos*. Madrid: Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, 2006.
- Docavo Alberti, L. «La aplicación de los principios del derecho comunitario sobre el enriquecimiento injusto y de las facultades de los jueces nacionales para la aplicación del derecho comunitario». *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 2008, núm. 22, pp. 75-80.
- Echevarría Zubeldía, G. «El paquete del IVA: las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios a partir de 2010». *Carta Tributaria (Monografías)*, 2009, núm. 9, pp. 3-50.
- Falcón y Tella, R. «Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios "artificiosos o impropios"; las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto Weald Leasing». *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 2010, núm. 20, pp. 7-10.
- «La STJCE de 27 de septiembre de 2007 (Teleos y otros) y la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias». *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 2008, núm. 1, pp. 5-10.
- Fernández González, F. J. «El IVA en las operaciones intracomunitarias». *RCyT. CEF*, 2001, núm. 220, pp. 3-60.
- Fuentes Quintana, E.: *Principios y estructura de la imposición*. Madrid: Rufino García, 1987.
- Galapero Flores, R. M. «Determinación de los extremos en los que debe realizarse la cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) a efectos de la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias». *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 2008, núm. 10, pp. 99-112.
- García Novoa, C. «Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude». *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 2007, núm. 13, pp. 9-29.
- La revocación en la Ley General Tributaria*. Navarra: Aranzadi Thomson, 2005.
- «La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto». *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 2004, núm. 20, pp. 13-15.
- Gascón Orive, A.: *El IVA y el comercio internacional*. 3.^a ed. Madrid: Dijusa, 2009.
- «Impuesto sobre el Valor Añadido. Novedades 2008 (caso práctico)». *RCyT. CEF*, 2008, núm. 304, pp. 43-68.
- Gayà I Arjalaguer, M.: «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA». *Cuadernos de Formación*, 2006, núm. 7, pp. 169-177.
- Gómez Ferrón, J. C.: «Formular propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA». *Cuadernos de Formación*, 2008, núm. 6, pp. 203-214.

- Granizo Labradero, B. y Verdún Fraile, E. «Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo». *RCyT. CEF*, 2009, núm. 312, pp. 3-38.
- Gutiérrez de Gandarilla Grajales, F. A. «Los principios jurídicos del establecimiento permanente tributario». *RCyT. CEF*, 2010, núm. 328, pp. 33-54.
- Herrera Molina, P. y Longás Lafuente, A. (coordinadores). *Revisión de actos tributarios*, Homenaje a M.^a de los Ángeles Cascajero. Madrid: CEF, 2006.
- Hurtado Puerta, J., Marín Vacas, V. y Moreno Castejón, T. «El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión». *Cuadernos de Formación*, 2007, núm. 4, pp. 155-172.
- International Vat Association. *Combating VAT fraud in the EU - the way forward, Report presented to the European Commission*. Bruselas, 2007.
- Isaac, Guy. *Manual de derecho comunitario general*. 5.^a ed. Barcelona: Ariel, 1997.
- Lasarte Álvarez, J. y Adame Martínez, F. (directores) y otros. *Armonización y coordinación en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Madrid: CEF, 2010.
- Lasarte Álvarez, J. «El IVA y las operaciones intracomunitarias». *Crónica Tributaria*, 2004, núm. 111, pp. 121-134.
- Longás Lafuente, A. *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: CEF, 2017.
- «Jurisprudencia del TJUE: Trascendencia y efectos en el IVA». *RCyT. CEF*, 2014, núm. 372, pp. 83-110.
- «Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *RCyT. CEF*, 2011, núm. 335, pp. 41-82.
- «Nuevas reglas comunitarias en la aplicación del IVA (Examen del Reglamento de ejecución UE/282/2011)». *RCyT. CEF*, núms. 341-342, 2011, pp. 51-126.
- Magraner Moreno, F. J. «La coordinación de los convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro». *Crónica Tributaria*, 2010, núm. 137, pp. 171-197.
- *La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Madrid: IEF, 2009.
- *Tributación de abogados y procuradores*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2008.
- *Tributación de los artistas y deportistas*. Valencia: CISS, 1995.
- Martínez Muñoz, Y. «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE». *Revista Española de Derecho Financiero*, 2010, núm. 145, pp. 145-192.
- Medina Jiménez, A. y Bengochea Sala, J. M. *Guía práctica del IVA en el comercio internacional: importaciones y exportaciones. Teoría y supuestos*. Madrid: Edisofer, 2010.
- *Guía práctica del IVA en el comercio intracomunitario. Teoría y supuestos*. Madrid: Edisofer, 2009.
- Méndez Cotegano, I. y Pujante Gil, J. A. «Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario». *Cuadernos de Formación*, 2008, núm. 6, IEF, pp. 255-271.
- Merino Jara, I. «Forma de acreditar el transporte de las mercancías a efectos de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes: resolución comentada: RTEAC 26 de julio de 2006». *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 2007, núm. 17, pp. 17-21.

- «Requisitos para ejercer el derecho a deducir la cuota soportada por el deudor del impuesto por su condición de destinatario del servicio (comentario a la STJCE de 1 de abril de 2004, Bockmemühl, As. C-90/02)». *Noticias de la Unión Europea*, 2005, núm. 249, pp. 107-121.
- Morillo Méndez, A. «El régimen general de las adquisiciones intracomunitarias en el IVA». *Revista de Información Fiscal*, 1999, núm. 34, pp. 25-46.
- Muñoz Barón, J. *El Código Aduanero de la Unión: gestión aduanera, áreas exentas y OEA*. Valencia: Ateia, 2016.
- Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy, B. *Hacienda Pública, teórica y aplicada*. Madrid: McGraw Hill, 1991.
- Orón Moratal, G. (director). *Fiscalidad del Transporte*. Valencia: CISS, 2009.
- Pérez de Ayala, J. L. «El principio de neutralidad impositiva y su significado para el derecho constitucional español». *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, 2009, núm. 39, pp. 195-216.
- Pérez de Villar González, J. A. «Régimen transitorio del IVA. Una interrelación de la Directiva 91/680/CEE». *Crónica Tributaria*, 1992, núm. 62, pp. 82-102.
- Rodríguez Pastrana, L. M. *Curso práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y concordancias a la normativa vigente*. Madrid: IEF, 1996.
- Roldán Alegre, A. «La figura del agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE». *Cuadernos de Formación*, 2010, núm. 10, pp. 175-185.
- Ruiz Zapatero, G. «El Derecho Comunitario como derecho con rango constitucional y la cuestión prejudicial C-118/08 planteada por el Tribunal Supremo al TCJE». *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 2008, núm. 22, pp. 69-71.
- Sánchez Galiana, J. A. *Manual de Derecho Tributario*. Granada: Comares, 2002 (Sobre IVA: pp. 457 a 540).
- «El aspecto espacial del elemento objetivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Ley 37/1992». *Noticias CEE*, 1993, núm. 107, pp. 113-132.
- Sánchez Gallardo, F. J. «Novedades en el IVA para 2015 I y II». *RCyT. CEF*, 2015, núms. 386 y 389-390, pp. 53-94 y 45-86
- «El régimen especial de grupos de IVA y las operaciones intra-UE; una propuesta de futuro». *Revista Técnica Tributaria*, 2011, núm. 94, pp. 91-99.
- *IVA: Jurisprudencia comunitaria*. Madrid: Francis Lefebvre, 2008.
- Sánchez Gallardo, F. J. y Estévez Vértiz, E. *IVA y Comercio Internacional*. Madrid: Francis Lefebvre, 2005.
- Sánchez Pedroche, J. A. «IVA, violación del derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado». *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2011, núm. 2, pp. 123-140.
- «La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo». *RCyT. CEF*, 2008, núm. 303, págs. 41-82.
- *Revisión administrativa en vía tributaria*. Madrid: CEF, 2006.

Sanz Clavijo, A. «La exigibilidad del IVA por su mención en factura y la problemática en cuanto a su deducción, regularización y devolución. [A propósito de la STJCE de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07, Stadeco]». *RCyT. CEF*, 2009, núm. 321, pp. 143-160.

Sole Estalella, J. *El Código Aduanero de la Unión*. Pamplona: Aranzadi, 2017.

Verdún Fraile, E. «El paquete IVA y otras novedades normativas, jurisprudenciales y doctrinales en el Impuesto sobre el Valor Añadido». *RCyT. CEF*, 2010, núm. 324, pp. 71-92.

Victoria Sánchez, A. (coordinadora) y otros. *Memento práctico IVA 2011*. Madrid: Francis Lefebvre, 2011.
—«El IVA y las operaciones del comercio internacional». *Crónica Tributaria*, 1999, núm. 92, págs. 141-156.

Yebra Martul-Ortega, P. (director) y otros. *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

	<u>PÁGINA</u>
Sumario	5
Prólogo	7
Nota a la nueva edición	13
Siglas	15
Capítulo 1. El impuesto sobre el valor añadido: evolución histórica, armonización comunitaria y principios generales	19
1. La implantación del impuesto sobre el valor añadido	21
1.1. Orígenes y desarrollo del impuesto sobre el valor añadido en Europa ..	21
1.2. Implantación y desarrollo del impuesto sobre el valor añadido en España	27
1.3. Normativa comunitaria vigente en materia de impuesto sobre el valor añadido	29
2. Definición de los principios generales del impuesto sobre el valor añadido ..	32
2.1. Los principios generales del derecho comunitario y su aplicación al impuesto sobre el valor añadido: la autonomía, la aplicabilidad directa y la primacía del derecho comunitario	34
2.2. El principio de neutralidad	41
2.3. El principio del gravamen en el lugar del consumo	49

2.4. Otros principios generales del derecho comunitario en materia de impuesto sobre el valor añadido	54
2.4.1. Principio de proporcionalidad	54
2.4.2. Principio de interpretación comunitaria de las normas	56
2.4.3. Principio de uniformidad	59
2.4.4. Principio de generalidad	60
3. El derecho comunitario como parámetro de la validez del derecho nacional .	62
3.1. El derecho comunitario como fuente del derecho tributario	62
3.2. Las fuentes del sistema armonizado de impuesto sobre el valor añadido	64
3.3. El control de la aplicación de las disposiciones de armonización	66
3.3.1. Mecanismos de control	66
3.3.2. Consecuencias de los incumplimientos	69
3.4. Procedimientos para obtener la restitución del ilícito comunitario en el ordenamiento nacional	73
3.4.1. Declaraciones-liquidaciones que no hayan sido revisadas	74
3.4.2. Ingresos realizados en virtud de actos administrativos	76
3.4.2.1. Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza .	77
3.4.2.2. Ingresos en virtud de actos administrativos firmes ..	78
Capítulo 2. Las reglas de localización del hecho imponible	83
1. El significado de las reglas de localización en el impuesto sobre el valor añadido	85
1.1. Las reglas de localización y el lugar de consumo	85
1.2. Las reglas de localización como regla de solución de conflictos	87
2. Lugar de realización de las entregas de bienes	88
2.1. Regla general de localización de las entregas de bienes	90
2.2. Regla especial de localización de las entregas de bienes que sean objeto de transporte	92
2.3. Regla especial de entregas de bienes realizadas por el importador (ventas en cadena)	95
2.4. Regla especial para la entrega de bienes con instalación y montaje	97
2.5. Regla especial para la entrega de bienes inmuebles	100
2.6. Regla especial para la entrega de bienes a bordo de medios de transporte que realizan viajes intracomunitarios	101
2.7. Regla especial para el régimen de ventas a distancia	103
2.8. Regla especial para las entregas de productos objeto de impuestos especiales	104
2.9. Regla especial para las entregas de gas y electricidad	106

3. Las reglas de localización de los servicios	108
3.1. Los conceptos de sede de la actividad y de establecimiento permanente ..	108
3.1.1. Sede de la actividad	108
3.1.2. El concepto de establecimiento permanente	111
3.2. La regla general de localización de las prestaciones de servicios	124
3.2.1. Formulación de la regla general	124
3.2.2. Determinación de la condición empresarial del destinatario de los servicios	129
3.2.3. Localización geográfica del prestador y del destinatario de los servicios	136
3.2.4. Servicios prestados por un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto para no empresarios que no se localizan en el territorio de aplicación del impuesto: la «exportación» de servicios	141
3.2.5. La regla de cierre del artículo 70.Dos: servicios cuya utilización efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto .	151
3.3. Reglas especiales de localización de los servicios	153
3.3.1. Servicios relacionados con los inmuebles	154
3.3.2. Servicios de transporte	160
3.3.3. Servicios localizados en el lugar de su realización material ..	163
3.3.4. Servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión	166
3.3.4.1. La regla de localización	166
3.3.4.2. El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica	181
3.3.5. Servicios de restaurante y <i>catering</i>	189
3.3.6. Servicios de mediación	191
3.3.7. Otros servicios localizados en el lugar de prestación material: trabajos y dictámenes sobre bienes muebles corporales, servicios accesorios a los transportes y servicios culturales y asimilados	193
3.3.8. Arrendamiento de medios de transporte	197
3.3.9. Transportes intracomunitarios cuyo destinatario no sea un empresario o profesional	199
4. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes	200
4.1. La regla general de localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes	200
4.2. La regla cautelar para la localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que no hayan sido declaradas en el lugar de llegada de las mercancías	201

5. Localización de las importaciones	205
Capítulo 3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes	207
1. La creación del mercado interior y sus consecuencias en el impuesto sobre el valor añadido	209
2. La regulación jurídica del régimen transitorio	215
3. El hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes	218
3.1. Rasgos calificadores de la adquisición intracomunitaria de bienes	218
3.1.1. Existencia de una entrega de bienes	221
3.1.2. Existencia de un transporte, con origen en el territorio de aplicación del impuesto de otro estado miembro y destino en el territorio de aplicación del impuesto	223
3.1.3. La adquisición debe realizarse por empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siendo transmitentes de los bienes empresarios o profesionales	225
3.2. Operaciones excluidas del concepto de entregas intracomunitarias	226
3.2.1. Entregas efectuadas por empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de franquicia	226
3.2.2. Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	227
3.2.3. Adquisiciones de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje en destino	228
3.2.4. Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia	230
3.2.5. Las adquisiciones de bienes objeto de impuestos especiales (art. 68.Cinco LIVA)	230
3.2.6. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta ley .	231
3.2.7. Las adquisiciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad (art. 68.Siete LIVA)	232
3.3. Operaciones asimiladas a la adquisición intracomunitaria de bienes ..	233
3.3.1. Afectación de bienes por un empresario (transferencia de bienes o <i>transfert</i>)	235
3.3.2. Afectación de bienes por la Organización del Tratado del Atlántico Norte	238
3.3.3. Cláusula de cierre: otras adquisiciones que no provienen de una entrega	238

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

3.4. Regímenes especiales en las adquisiciones intracomunitarias	240
3.4.1. Personas con régimen especial	240
3.4.1.1. Personas que pueden acogerse a este régimen	241
3.4.1.2. Contenido del régimen	243
3.4.2. Régimen especial de los medios de transporte nuevos	246
3.4.2.1. Ámbito subjetivo	246
3.4.2.2. Ámbito objetivo	248
3.4.3. Régimen especial de las ventas a distancia	249
3.4.3.1. Operaciones con la consideración de ventas a distancia	250
3.4.3.2. Reglas de localización aplicables	251
4. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y los regímenes especiales del impuesto	252
4.1. El régimen simplificado	252
4.2. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	254
4.3. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y de colección ..	256
4.4. El régimen especial del oro de inversión	257
4.5. El régimen especial del recargo de equivalencia	258
4.6. El régimen especial de impuesto sobre el valor añadido de caja	260
5. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	261
5.1. Exenciones por asimilación a las operaciones interiores	261
5.2. Exenciones por asimilación a las importaciones	263
5.3. Exención en operaciones triangulares	263
5.4. Exención en adquisiciones intracomunitarias realizadas por no establecidos	266
6. Devengo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	267
7. Base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	269
8. Sujeto pasivo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	271
Capítulo 4. Importaciones de bienes	273
1. Ámbito de aplicación de las importaciones	277
2. El hecho imponible en las importaciones	278
2.1. Importaciones	278
2.2. Entradas de bienes procedentes de territorios terceros que no constituyen importaciones	281

2.3. Operaciones asimiladas a las importaciones	287
2.3.1. Incumplimiento de los requisitos para la existencia de una operación asimilada a la exportación de buques y aeronaves ..	288
2.3.2. Operaciones realizadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares y con organizaciones internacionales	289
2.3.3. Salidas de las áreas previstas en el artículo 23 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido y de los regímenes contemplados en el artículo 24 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, cuando los bienes hayan sido objeto de entregas de bienes o prestaciones exentas durante su permanencia en los mismos; salida de bienes que han estado vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero	291
3. Devengo de las importaciones	297
3.1. Devengo en las importaciones propiamente dichas	298
3.2. Devengo en las operaciones asimiladas a las importaciones	300
4. Exenciones en las importaciones	304
4.1. Exenciones análogas a las entregas de bienes	304
4.1.1. Entregas de sangre	304
4.1.2. Buques, aeronaves y plataformas petrolíferas	304
4.1.3. Operaciones financieras	306
4.1.4. Bienes importados con destino a otro Estado miembro	307
4.2. Exenciones análogas a las franquicias aduaneras	311
4.2.1. Bienes personales	311
4.2.2. Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual	313
4.2.3. Importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria	314
4.2.4. Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio ..	314
4.2.5. Importaciones de bienes personales por causa de herencia ..	315
4.2.6. Importaciones de bienes muebles efectuadas por estudiantes ..	315
4.2.7. Importaciones de bienes de escaso valor y pequeños envíos ..	316
4.2.8. Bienes en régimen de viajeros	317
4.3. Exenciones para bienes con fines sociales, educativos, científicos, culturales y otros bienes exentos de valor comercial	319
4.3.1. Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación	320
4.3.2. Importaciones de sustancias terapéuticas y reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos	320
4.3.3. Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos	321

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

4.3.4.	Importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales	321
4.3.5.	Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos	322
4.3.6.	Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía .	323
4.3.7.	Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes	323
4.3.8.	Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos	324
4.3.9.	Importaciones de objetos de colección o de arte	324
4.3.10.	Importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías y de bienes destinados al acondicionamiento o alimentación de animales en ruta	324
4.3.11.	Importaciones de carburantes y lubricantes	325
4.3.12.	Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios	326
4.4.	Exenciones en el marco de relaciones internacionales	326
4.4.1.	Importaciones de documentos diversos	326
4.4.2.	Importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas	328
4.4.3.	Importaciones de bienes en régimen diplomático o consular y de organismos internacionales	328
4.5.	Exenciones relacionadas con determinadas operaciones comerciales .	329
4.5.1.	Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad	329
4.5.2.	Importaciones de productos en explotaciones limítrofes	330
4.5.3.	Importaciones de bienes con fines de promoción comercial .	331
4.5.4.	Importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial	333
4.5.5.	Importaciones de documentos de carácter turístico	333
4.5.6.	Importaciones de productos de la pesca	334
4.6.	Exenciones técnicas	334
4.6.1.	Reimportaciones de bienes	335
4.6.2.	Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones	336
4.6.3.	Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero	338
4.6.4.	Importaciones de bienes que van a ser objeto de instalación y montaje	340
4.6.5.	Importaciones temporales con exención parcial	341
4.6.6.	Importaciones de gas, electricidad, de calor o de frío	342

5. Sujeto pasivo de las importaciones	343
5.1. Importador en las importaciones propiamente dichas	343
5.2. Importador en las operaciones asimiladas a las importaciones	344
6. Base imponible en las importaciones	346
6.1. Base imponible en las importaciones propiamente dichas	346
6.1.1. Valor en aduana	346
6.1.1.1. El valor de transacción	347
6.1.1.2. Criterios alternativos de valoración de las mercancías en aduana	349
6.1.2. Adiciones al valor en aduana	351
6.1.2.1. Tributos	351
6.1.2.2. Gastos accesorios	352
6.2. Base imponible en las operaciones asimiladas a las importaciones	353
6.2.1. Operaciones asimiladas a la importación resultantes de operaciones asimiladas a exportaciones previas	353
6.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones para el abandono de áreas exentas y regímenes suspensivos aduaneros y fiscales	354
6.2.2.1. Régimen de depósito distinto del aduanero	354
6.2.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que abandonan áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales suspensivos, distintos del régimen de depósito distinto del aduanero	356
Capítulo 5. Entregas intracomunitarias de bienes	359
1. La entrega intracomunitaria en el marco del impuesto sobre el valor añadido ..	362
2. Requisitos para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes	365
2.1. Rasgos calificadores de la entrega intracomunitaria de bienes	365
2.2. Existencia de una entrega de bienes	367
2.3. Existencia de un transporte, con origen en el territorio de aplicación del impuesto y destino en el territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro	368
2.4. Los bienes objeto de la entrega intracomunitaria deben remitirse a empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siempre que en este caso se supere el umbral fijado por el Estado miembro de destino o se opte por la tributación en destino	378
2.5. El régimen particular de las existencias de reserva o acuerdo de venta de bienes en consigna	382

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

3. Entregas de medios de transporte nuevos	387
4. Operaciones excluidas del concepto de entregas intracomunitarias	389
4.1. Entregas de bienes que hayan tributado con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	389
4.2. Entregas efectuadas para PERES que no se encuentren sujetas en el Estado miembro de destino por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 14 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido	391
5. Operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes (<i>transfert</i>) ..	392
5.1. Exención en la operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes (<i>transfert</i>)	392
5.2. Operaciones excluidas de las asimiladas a la entrega intracomunitaria de bienes (<i>transfert</i>)	395
5.2.1. Entregas de bienes a las que se aplica el régimen de ventas a distancia	395
5.2.2. Entregas de bienes objeto de impuestos especiales	397
5.2.3. Bienes expedidos para ser objeto de entregas intracomunitarias o de exportación desde el territorio de llegada	397
5.2.4. Remisión de bienes para que sean objeto de trabajos sobre bienes muebles corporales, que posteriormente se reexpiden al territorio de aplicación del impuesto	399
5.2.5. Bienes remitidos para la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España ..	401
5.2.6. Bienes remitidos para su utilización temporal, por un periodo que no exceda de 24 meses, que podrían acogerse a importación temporal, con exención total de los derechos de importación	402
5.2.7. Bienes empleados en entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración	403
6. Devengo	404
7. El fraude en las entregas intracomunitarias	406
7.1. El fraude en las operaciones intracomunitarias: una cuestión fundamental para los ingresos fiscales	406
7.2. La operativa del fraude	408
7.2.1. El fraude en las adquisiciones	408
7.2.2. El fraude carrusel	410
7.2.3. Otras modalidades del fraude carrusel	411
7.2.3.1. Fraude carrusel documental	411

7.2.3.2. Fraude carrusel extracomunitario	412
7.2.3.3. Fraude en las entregas	412
7.2.3.4. Fraude del facturador cruzado o cruz belga	412
7.2.3.5. La trucha remota	413
7.2.3.6. La suplantación del número de operador	413
7.3. Los sujetos participantes en el fraude	414
7.3.1. La trucha	414
7.3.2. Las sociedades pantalla	414
7.3.3. La sociedad agente	415
7.3.4. La sociedad instrumental	416
7.4. Principales sectores de fraude ligado a operaciones internacionales ...	416
7.5. Actuaciones de prevención y represión del fraude en las operaciones internacionales: opciones adoptadas en la Unión Europea	417
7.6. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con las distintas medidas adoptadas contra el fraude carrusel	419
7.6.1. Pérdida del derecho a la deducción	419
7.6.2. El establecimiento de responsabilidad	427
7.7. Medidas arbitradas en España	429
7.7.1. Actuaciones y procedimientos en materia censal: la baja en el registro de operadores intracomunitarios	429
7.7.2. Responsabilidad por participación en tramas de fraude	431
7.7.2.1. Responsabilidad subsidiaria	431
7.7.2.2. La condición de empresario o profesional del adquirente	432
7.7.2.3. Ausencia de declaración e ingreso de las cuotas repercutidas	432
7.7.2.4. Existencia de un precio notoriamente anómalo ...	432
7.7.3. La exigencia de garantías en la devolución	433
7.7.4. Exclusión de la posibilidad de rectificar las repercusiones por la participación en tramas de fraude	434
Capítulo 6. Exportaciones	437
1. Las exportaciones como operaciones exentas en el marco general del impuesto sobre el valor añadido	441
2. Operaciones de exportación de bienes	443
2.1. Exportaciones directas	444
2.2. Exportaciones indirectas	448
2.2.1. Exportaciones de carácter comercial	449

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

2.2.2.	Entregas en régimen de viajeros	452
2.2.3.	Entregas en las tiendas libres de impuestos	454
2.3.	Entregas a organismos reconocidos que exporten los bienes para actividades humanitarias	454
3.	Prestaciones de servicios relacionadas con las exportaciones	456
3.1.	Trabajos realizados sobre bienes muebles exportados	456
3.1.1.	Bienes sobre los que se pueden realizar los trabajos	457
3.1.2.	Contenido de los trabajos	458
3.1.3.	Sujeto beneficiario de la exención	458
3.1.4.	Requisitos temporales para la aplicación de la exención	459
3.1.5.	Obligaciones formales	460
3.2.	Servicios relacionados directamente con las exportaciones	461
3.2.1.	Servicios incluidos en la exención	462
3.2.2.	Beneficiarios de la exención	464
3.2.3.	Salida de las mercancías	467
3.3.	Servicios de mediación	468
4.	Operaciones asimiladas a las exportaciones	469
4.1.	Operaciones relativas a los buques	470
4.1.1.	Buques que se pueden beneficiar de la exención	471
4.1.2.	Operaciones exentas	473
4.1.2.1.	Las operaciones relativas a los propios buques que los ponen a disposición	473
4.1.2.2.	Objetos incorporados a los buques	475
4.1.2.3.	Productos de avituallamiento	476
4.1.2.4.	Otras prestaciones de servicios a los buques	477
4.1.3.	Requisitos formales	478
4.2.	Operaciones relativas a las aeronaves	480
4.2.1.	Entidades beneficiarias de la exención	480
4.2.2.	Operaciones exentas	484
4.2.2.1.	Operaciones de puesta a disposición de las aeronaves	484
4.2.2.2.	Objetos incorporados a las aeronaves	484
4.2.2.3.	Productos de avituallamiento	485
4.2.2.4.	Prestaciones de servicios a las aeronaves	485
4.2.3.	Requisitos formales	486
4.3.	Exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales	487

4.4. Exenciones para las fuerzas de la Organización del Tratado del Atlántico Norte	492
4.5. Exenciones en la entrega de oro al Banco de España	493
4.6. Exenciones en el transporte de viajeros	493
4.7. Transporte de mercancías intracomunitario a las Islas Azores y Madeira .	494
4.8. Prestaciones de servicios de intermediación	494
5. Zonas y depósitos exentos. Regímenes aduaneros exentos. Régimen de depósito distinto del aduanero exento	495
5.1. Significación de las exenciones previstas en los artículos 23 y 24 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido	495
5.2. Zonas y depósitos exentos (art. 23 LIVA)	498
5.2.1. Zonas y depósitos francos	498
5.2.1.1. Concepto	498
5.2.1.2. Características básicas y funcionamiento de zonas y depósitos francos	499
5.2.1.3. Operaciones exentas	500
5.2.1.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención	502
5.2.2. Depósito temporal	503
5.2.2.1. Concepto	503
5.2.2.2. Características básicas y funcionamiento de la situación de depósito temporal	503
5.2.2.3. Operaciones exentas	505
5.2.2.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención	505
5.2.3. Plataformas de perforación o explotación	506
5.2.3.1. Concepto	506
5.2.3.2. Operaciones exentas	507
5.2.3.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención	507
5.3. Regímenes aduaneros y fiscales (art. 24 LIVA)	508
5.3.1. Régimen aduanero de perfeccionamiento activo	509
5.3.1.1. Concepto	509
5.3.1.2. Características básicas y funcionamiento del perfeccionamiento activo	510
5.3.1.3. Operaciones exentas	511
5.3.1.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención	511
5.3.2. Régimen aduanero de transformación en aduana	512
5.3.2.1. Concepto	512

Copia registrada y de uso exclusivo para: LIBRERÍA LUNANUEVA S.C. - J11631702

5.3.2.2. Operaciones exentas	513
5.3.3. Régimen aduanero de depósito aduanero	514
5.3.3.1. Concepto	514
5.3.3.2. Características básicas y funcionamiento del régimen	514
5.3.3.3. Operaciones exentas	516
5.3.3.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención	517
5.3.4. Régimen aduanero de importación temporal	518
5.3.4.1. Concepto	518
5.3.4.2. Características básicas y funcionamiento del régimen de importación temporal	519
5.3.4.3. Operaciones exentas	520
5.3.4.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención	521
5.3.5. Régimen aduanero de tránsito	521
5.3.5.1. Concepto y modalidades	521
5.3.5.2. Funcionamiento del régimen	522
5.3.5.3. Operaciones exentas	523
5.3.5.4. Requisitos formales para la aplicación de la exención	525
5.3.6. Régimen fiscal de perfeccionamiento activo	525
5.3.6.1. Concepto	525
5.3.6.2. Operaciones exentas	525
5.3.6.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención	526
5.3.7. Régimen fiscal de importación temporal	527
5.3.7.1. Concepto	527
5.3.7.2. Operaciones exentas	527
5.3.7.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención	528
5.3.8. Régimen de depósito distinto del aduanero	528
5.3.8.1. Concepto	528
5.3.8.2. Operaciones exentas	530
5.3.8.3. Requisitos formales para la aplicación de la exención	530
Referencias bibliográficas	533

El título de la presente obra, *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, pretende resumir su objeto esencial, aunque realmente su contenido resulta más amplio. No se restringe al estudio de las operaciones que estrictamente implican la participación de dos o más Estados, lo que en términos estrictos sería una operación internacional, sino que se estudian también las operaciones que se desarrollan y agotan en el marco del territorio de aplicación del impuesto español, aunque planteadas desde una perspectiva orientada a su vinculación con el comercio internacional, sea por afectar directa o indirectamente a los intercambios internacionales de bienes y servicios, sea por la participación de sujetos que operan en distintas jurisdicciones.

Así pues, el presente tratado, actualizado a 15 de abril de 2020 (incluye las novedades contenidas en el RDL 3/2020), tiene por objeto analizar la influencia del impuesto sobre el valor añadido en el marco de todas estas operaciones. Se tratan en el mismo no solo los regímenes relativos a las mercancías (operaciones intracomunitarias, importaciones y exportaciones), sino también el tratamiento que este impuesto dispensa a los servicios, fundamentalmente los transfronterizos (prestados en otros países o recibidos desde otros países), así como la incidencia de las normas en relación con otras operaciones auxiliares y complementarias relativas a las operaciones internacionales (transportes, mediaciones en compras y ventas, ventas de mercancías recibidas previamente desde el exterior, tratamiento de los documentos representativos de las mercancías).

El estudio se desarrolla con una abundante referencia a la jurisprudencia comunitaria y nacional, a la doctrina administrativa (TEAC y DGT), y con numerosos ejemplos prácticos explicativos, haciendo de esta obra, a la vez, un documento riguroso y exhaustivo para la solución de problemas prácticos que se pueden suscitar en la aplicación del IVA a los profesionales y un tratado para un estudio completo y sistemático de esta materia.

Accede a fiscal-impuestos.com y suscríbete a nuestro **boletín electrónico GRATUITO** mensual para mantenerte informado sobre las novedades en temas tributarios.

