

## ÍNDICE

|                                                                                                                                |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| PRÓLOGO                                                                                                                        | 9   |
| 1 CUESTIONES GENERALES                                                                                                         | 11  |
| 1.1 Precedentes e introducción al régimen actual                                                                               | 13  |
| 1.2 TERRITORIO DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS                                                                            | 17  |
| 2 ENTREGAS Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS                                                                                   | 19  |
| 2.1 Entregas intracomunitarias de bienes                                                                                       | 22  |
| 2.1.1 Concepto y consideraciones previas                                                                                       | 22  |
| 2.1.2 Entregas intracomunitarias de bienes                                                                                     | 27  |
| 2.1.3. Régimen de exención específico aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes (artículo 25.Uno)                   | 32  |
| 2.1.4 Remisión. Artículo 25.Dos y Tres                                                                                         | 42  |
| 2.1.5 Elementos constitutivos o configuradores del impuesto (ámbito entregas intracomunitarias de bienes)                      | 42  |
| 2.1.6 Concurrencia de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes con otros supuestos de exención y de no sujeción | 58  |
| 2.2 ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES                                                                                  | 60  |
| 2.2.1 Definición                                                                                                               | 60  |
| 2.2.2. Sujeción                                                                                                                | 64  |
| 2.2.3 Supuestos de exclusión y no sujeción                                                                                     | 73  |
| 2.2.4. Supuestos de exención en las adquisiciones intracomunitarias de bienes (artículo 26 LIVA)                               | 82  |
| 2.2.5 Reglas de localización en las adquisiciones intracomunitarias de bienes                                                  | 96  |
| 2.2.6 Devengo                                                                                                                  | 100 |
| 2.2.7 Base imponible                                                                                                           | 103 |

|                                                                                                                                                                                 |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.2.8 Tipos impositivos                                                                                                                                                         | 110        |
| 2.2.9 Sujeto pasivo                                                                                                                                                             | 110        |
| 2.2.10 Liquidación y deducción del impuesto en las adquisiciones intracomunitarias de bienes                                                                                    | 111        |
| <b>3. OPERACIONES ASIMILADAS A LAS ADQUISICIONES Y ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS</b>                                                                                               | <b>117</b> |
| 3.1.1 Operaciones incluidas y excluidas del concepto operación asimilada a entrega intracomunitaria de bienes                                                                   | 119        |
| 3.1.2 Régimen de exención de las operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes                                                                              | 126        |
| 3.2.1 Concepto de operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes                                                                                                  | 129        |
| 3.2.2 Base imponible, liquidación y deducción del impuesto y otros aspectos a considerar                                                                                        | 138        |
| <b>4. REGÍMENES PARTICULARES EN EL ÁMBITO COMUNITARIO</b>                                                                                                                       | <b>143</b> |
| 4.1 Régimen de tributación en destino. Régimen de medios de transporte nuevos                                                                                                   | 146        |
| 4.2. Regímenes de tributación en origen. Régimen de personas de régimen especial y régimen de ventas a distancia                                                                | 150        |
| 4.2.1 Personas de régimen especial (PRE)                                                                                                                                        | 151        |
| 4.2.2 Régimen de ventas a distancia                                                                                                                                             | 160        |
| <b>5 PRESTACIONES DE SERVICIOS EN LA OPERATIVA COMUNITARIA. LA MOSS Y POSIBLES ESCENARIOS FUTUROS</b>                                                                           | <b>183</b> |
| 5.1 Prestaciones de servicios en la operativa comunitaria                                                                                                                       | 185        |
| 5.1.1 Introducción                                                                                                                                                              | 185        |
| 5.1.2 Concepto                                                                                                                                                                  | 187        |
| 5.1.3 Devengo                                                                                                                                                                   | 189        |
| 5.1.4 Base imponible, tipo de gravamen y sujeto pasivo                                                                                                                          | 192        |
| 5.1.5 Reglas de localización de los servicios                                                                                                                                   | 194        |
| 5.2. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y electrónicos (servicios TRE) y la Mini One Stop Shop (MOSS). Posibles escenarios futuros | 232        |
| 5.2.1 Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y electrónicos (servicios tre) y la mini one stop shop (MOSS)                             | 232        |

---

|                                                                                                                                                                            |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 5.2.2 Posibles escenarios futuros                                                                                                                                          | 237        |
| <b>6. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS. GESTIÓN DEL IMPUESTO. NIF IVA, REGISTRO DE OPERADORES INTRACOMUNITARIOS (ROI) Y VIES. OBLIGACIONES INFORMATIVAS Y CONTABLES</b> | <b>241</b> |
| 6.1 Obligaciones de los sujetos pasivos                                                                                                                                    | 243        |
| 6.2. La gestión del impuesto en las operaciones intracomunitarias                                                                                                          | 244        |
| 6.2.1 Introducción                                                                                                                                                         | 244        |
| 6.2.2 Declaraciones-liquidaciones del impuesto                                                                                                                             | 245        |
| 6.3 NIF IVA, Registro de operadores intracomunitarios (ROI) y VIES                                                                                                         | 265        |
| 6.4 Obligaciones informativas y contables                                                                                                                                  | 269        |
| 6.4.1 Modelo 349. Declaración informativa. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias                                                                     | 269        |
| 6.4.2 Libros registros. Libros registros de determinadas operaciones intracomunitarias                                                                                     | 278        |
| 6.4.3 Intrastat                                                                                                                                                            | 282        |
| <b>NORMATIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido</b>                                                                                | <b>287</b> |
| <b>NORMATIVA: Real decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido</b>                                      | <b>433</b> |
| <b>ANEXOS: Modelo 303, Modelo 308, Modelo 309, Modelo 349</b>                                                                                                              | <b>513</b> |



## PRÓLOGO

Una de las finalidades esenciales de la Agencia Tributaria y de todas las administraciones fiscales de las economías desarrolladas es poder ayudar a los ciudadanos y a las empresas, en definitiva a los contribuyentes, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La normativa tributaria dista de la simplicidad que todos, administraciones, contribuyentes y legisladores deseamos, dado que ha de atender a una realidad cada vez más compleja, con multitud de situaciones y posibilidades, y además en unos entornos cambiantes y cada vez más globalizados, y asimismo tiene que responder a la necesidad simultánea de asegurar el cumplimiento tributario y evitar las situaciones de elusión de la norma fiscal.

Esta necesidad de poder ayudar a los contribuyentes, de poder hacer inteligibles normas que distan de ser sencillas, se incrementa en aquellos casos en los que no nos encontramos ante regulaciones tributarias de carácter general sino frente a ámbitos más específicos, concretos o sectoriales de nuestro derecho tributario.

Por todo ello, el poder proporcionar un manual que profundice en las dificultades y especialidades que atañen al Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones internacionales supone un gran avance en esa tarea de servicio que supone acercar una regulación tan compleja a los operadores económicos.

Igualmente es justo y necesario reconocer el esfuerzo realizado por su autor, Pablo Meijide, que con valentía, y no sé si algo de temeridad, se ha aventurado a desgranar y explicar de una manera accesible y sencilla un ámbito tan concreto de este impuesto y tan lleno de matizaciones y dificultades. Este manual supondrá sin duda una importante ayuda a todos los contribuyentes que podrán beneficiarse del magnífico trabajo realizado por su autor.

Rufino de la Rosa Cordón  
Director del Departamento de Gestión Tributaria  
Madrid, julio de 2016



## **1 CUESTIONES GENERALES**

## **ÍNDICE CAPÍTULO 1**

|                                                     |    |
|-----------------------------------------------------|----|
| 1.1 Precedentes e introducción al régimen actual    | 13 |
| 1.2 Territorio de las operaciones intracomunitarias | 17 |

## 1.1 PRECEDENTES E INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN ACTUAL

En relación con el IVA en materia de comercio intracomunitario, podríamos fijar como punto de partida la creación del Mercado interior europeo, el cual quedó definido en el artículo 8 del Tratado de la CEE como un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales debe estar garantizada. Por tanto, se hacían necesarias la supresión de las fronteras fiscales y aduaneras en las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros. Podemos afirmar que el citado artículo constituye el germen a partir del cual crece y evoluciona la regulación del IVA intracomunitario.

La aparición del mercado interior tiene una repercusión inmediata que se manifiesta en dos vertientes.

En primer lugar y en relación con las operaciones entre los distintos Estados miembros, debían desaparecer las importaciones entre los mismos (no podía configurarse un hecho imponible del IVA a la importación para este tipo de operaciones) y consecuentemente también deberían desaparecer las exportaciones entre dichos estados (en materia IVA no son propiamente exportaciones, sino entregas de bienes expedidos o transportados a otros Estados miembro de la comunidad).

En segundo lugar, surgió la necesidad de definir un nuevo régimen que ampare y regule estas operaciones entre Estados miembros y que fuese acorde con el mercado interior. Con tal fin, el 16 de diciembre de 1991 se aprueba la Directiva 91/680/CEE, creando el conocido como régimen transitorio aplicable a los intercambios entre Estados miembros de la Comunidad. Como su propio nombre indica, el citado régimen nació con fecha de caducidad, concretamente el día 01-01-1997, fecha en la que entraría en vigor el por aquel entonces conocido como régimen definitivo.

No obstante, se estableció una cláusula según la cual mientras no se aprobase dicho régimen se seguiría aplicando el régimen transitorio. Por diversos motivos en la actualidad continúa aplicándose el régimen transitorio y obviamente es el régimen que será objeto de análisis por parte de este Manual.

El régimen creado en el año 1991 y que se mantiene vigente a día de hoy se estructuraba en tres pilares fundamentales:

- 1) En la medida en la que se busque un buen funcionamiento del mercado interior se vuelve imprescindible que los distintos Estados miembros alcancen una cierta armonización de tipo impositivos. De este modo se eliminan las

economías de opción relativas a la deslocalización de operaciones por motivos exclusivamente fiscales, sin perjuicio de alcanzar un funcionamiento del impuesto a nivel comunitario más armonizado y menos complejo para los empresarios o profesionales.

2) Como consecuencia de la desaparición de las fronteras fiscales y aduaneras se produce una minoración del control transfronterizo que se subsana con la cooperación administrativa entre los distintos Estados miembros. A estos efectos se produce el nacimiento de distinta normativa comunitaria en el ámbito de la cooperación administrativa (destaca el reglamento 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010), así como la aparición de las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias, INTRASTAT o la necesidad de un número de identificación fiscal específico para la realización de estas operaciones intracomunitarias.

3) Por último y como se mencionó con anterioridad, el nuevo régimen debe amparar las operaciones antes citadas (operaciones entre Estados miembros, que antes de la entrada en vigor del régimen se articulaban como importaciones/exportaciones) y que como consecuencia de la aparición del mercado único quedan vacías de contenido.

Se prevé un régimen general por el cual estas operaciones intracomunitarias se gravarán de una forma dual, es decir, habrá un desdoblamiento de este tipo de operaciones en dos hechos imposables distintos pero interdependientes entre ellos.

Por un lado y en el Estado miembro de origen (donde se produzca el lugar de partida de las mercancías) se configura el hecho imponible entrega de bienes, con la particularidad de que será una entrega de bienes expedida o transportada al territorio de otro Estado miembro o entregas intracomunitarias de bienes (en lo sucesivo EIB).

Al mismo tiempo se crea un nuevo hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes (en lo sucesivo AIB) en el país de llegada de las mercancías. Salvo posibles discrepancias en la armonización del impuesto a nivel comunitario que ya se analizarán, lo anterior implica que ambas operaciones siempre irán de la mano, constituyendo ambas el núcleo del comercio intracomunitario en el IVA, de modo que cuando en un Estado miembro de la comunidad se produzca una EIB, deberá devengarse en otro Estado miembro una AIB.

Siguiendo la filosofía propia de los impuestos indirectos e impuestos sobre el consumo, se decide establecer un sistema general basado en la tributación en destino por el cual la recaudación del impuesto corresponde al Estado miembro en donde el bien objeto de la operación sea consumido. A estos efectos

se decide que las EIB tendrán la consideración de operaciones exentas con carácter general.

Debe apreciarse que en todo momento estamos hablando del comercio intracomunitario de bienes corporales, tanto cuando antes de la entrada en vigor del Régimen transitorio nos referimos a estas operaciones como importaciones o exportaciones, así como al analizar los nuevos hechos imponibles (AIB y EIB) que recogen la operativa intracomunitaria. No obstante, tanto la normativa comunitaria, utilizando como vehículo fundamental la directiva 2008/8/CE, así como la normativa interna con la ley 2/2010 de 1 de marzo, parecen perseguir un tratamiento de las siguientes operaciones similar a las del comercio intracomunitario de bienes.

a) Por un lado, las prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto español cuando dicho servicio se encuentre localizado en otro Estado miembro, siendo el destinatario un empresario o profesional. En estos supuestos la operación solo estará gravada en destino mediante la inversión del empresario o profesional receptor del servicio. En puridad es una simple prestación de servicios localizada en otro Estado miembro, si bien es cierto que se las conoce como prestaciones intracomunitarias de servicios.

b) De forma similar a como sucedía con las EIB y las AIB, estas prestaciones de servicios se puede analizar con un doble prisma. Si en la letra anterior analizamos las prestaciones de servicios localizadas en otro Estado miembro, también debemos contemplar aquellos supuestos en los que un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto pero sí en la comunidad presta un servicio localizado en el territorio de aplicación del impuesto español a otro empresario o profesional, siendo este último el sujeto pasivo o empresario obligado al pago del impuesto. De nuevo y de modo purista se trataría simplemente de una prestación de servicios localizada en el territorio de aplicación del impuesto español, pero de nuevo es habitual referirse a ellas como adquisiciones intracomunitarias de servicios.

Al igual que sucedía con el comercio intracomunitario de bienes y salvo las posibles diferencias en materia de armonización comunitaria del impuesto, se trata de dos operaciones indisolubles, se trata de operaciones interconectadas de modo que si se produce una prestación de servicios localizada en otro Estado miembro al mismo tiempo podríamos hablar de una adquisición intracomunitaria de servicios en el Estado miembro de destino.

La diferencia fundamental respecto a las AIB y EIB es que en el supuesto de los servicios no se produce un desdoblamiento del hecho imponible. De este modo,

cuando analicemos estas prestaciones de servicios solo se habrá devengado un hecho imponible, que será la prestación de un servicio sin perjuicio de que se pueda analizar desde dos perspectivas distintas el mismo hecho imponible.

En el capítulo dedicado a los servicios en el ámbito comunitario se profundizará en estos conceptos y se aclararán de forma más detallada.

Una vez analizado la estructura básica del régimen transitorio, debe destacarse la existencia de tres regímenes especiales creados por la Directiva 91/680/CEE en este ámbito. Atendiendo a sus características diferenciadoras podríamos separarlos en dos grupos. En una primera aproximación sobre los mismos podríamos destacar lo siguiente de cada uno de ellos:

a) Aquellos regímenes especiales que evitan el principio típico de los impuestos indirectos de tributación en destino, optando por un régimen de tributación en origen. A lo largo del articulado de la ley se puede encontrar la regulación de estos dos regímenes:

a.1) El régimen de las “personas de régimen especial” o PRE (básicamente entidades con restricciones en el derecho a la deducción del impuesto), por el cual las compras intracomunitarias realizadas por estas entidades tributarán en origen siempre que no se supere un umbral de adquisiciones no sujetas o entregas localizadas en origen fijadas por el estado de realización de la entrega o estado de sede.

a.2) El conocido como régimen de ventas a distancia, el cual permitirá a particulares así como a las PRE adquirir determinados tipos de productos tributando dichas operaciones en origen. De nuevo estará sujeto a un límite como en el supuesto anterior.

b) El segundo grupo estará constituido por un único régimen, conocido como régimen de entrega de medios de transporte nuevos. Como ya hemos visto en el ámbito del IVA y, más concretamente en materia de comercio intracomunitario, el sistema general establece la tributación en destino, sin embargo en aquellos supuestos en los que el destinatario de la operación sea un particular, el principio general será el de la tributación en origen. Como es habitual en este impuesto, esta última regla general tiene una regla especial, que en este caso se traduce en el citado régimen de entrega de medios de transporte nuevos, por el cual la adquisición de medios de transporte nuevos por particulares tributará en destino.

En este punto puede ser interesante realizar un ejercicio de reflexión a efectos de analizar el motivo y objetivo de la creación de estos regímenes especiales. Se pueden fijar como motivaciones principales las siguientes:

a) En relación con los regímenes que establecen la tributación en origen, se plantearon como la primera piedra del camino a seguir para alcanzar un sistema basado en la tributación en origen, es decir, en el fallido régimen definitivo citado con anterioridad.

b) En relación con el régimen que establece la tributación en destino, se persigue garantizar el principio general citado y por tanto asegurar al Estado miembro de destino la recaudación del impuesto, especialmente cuando dichas operaciones tengan por objeto bienes de especial relevancia económica como los medios de transporte nuevos. Del mismo modo, se busca evitar economías opción, ya que se podría generar una focalización de la demanda de bienes y servicios en la UE en aquellos países con tipos impositivos más bajos.

## 1.2 TERRITORIO DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Antes de profundizar en el análisis de las operaciones intracomunitarias, parece razonable determinar con claridad cuál será el territorio en el que se producirá este tipo de operaciones.

En una primera aproximación el artículo 3 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo LIVA) establece que el ámbito de aplicación del impuesto es el territorio español, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Profundizando más en la materia y a efectos de IVA, por territorio español o por el territorio de otro Estado integrante de la Comunidad Europea, debemos entender el territorio definido para cada uno de ellos a efectos de su integración en la Comunidad, es decir, el territorio definido en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea para cada Estado miembro.

No obstante, hay una serie de especialidades establecidas por la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 y que han sido transpuestas a nuestra normativa interna LIVA.

En primer lugar y como consecuencia de los convenios y tratados celebrados con Francia, el Reino Unido y Chipre y a efectos de este impuesto, el Principado de Mónaco, las Islas de Man y las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia no tendrán la consideración de territorios o países terceros.

La consecuencia inmediata de tal premisa es que las operaciones efectuadas con el Principado de Mónaco, con la Isla de Man y con las zonas de soberanía

del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia, el Reino Unido y Chipre.

Por tanto y a título de ejemplo, el envío de un bien de Madrid a la Isla de Man no tendrá la consideración de una exportación en España y una importación en Isla de Man o Reino Unido, tratándose de una situación en la que entrará en escena el mecanismo de la EIB en España y AIB en destino.

Al igual que algunos territorios no son considerados países terceros a efectos de la aplicación del IVA como consecuencia de estas especialidades, otras regulan supuestos de exclusión, es decir, determinados territorios de distintos Estados miembros quedan fuera del ámbito de aplicación de este impuesto.

De este modo, podemos distinguir entre los territorios excluidos:

a) Territorios no comprendidos en la Unión Aduanera. En esta categoría quedarían excluidos en la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla, y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano.

b) Territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. En esta categoría quedarían excluidos en el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los Departamentos o territorios de ultramar a los 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.