

RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS Y CADA UNO DE LOS RÉGIMENES PARTICULARES QUE LA NORMA FORAL 7/1994, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, DESARROLLA EN TORNO A ELLAS

LOURDES SERNA BLANCO (*)

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo se centra en el análisis de la normativa reguladora del régimen de las operaciones intracomunitarias¹⁾, contenido en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA).

El trabajo comienza con unas consideraciones sobre el origen y el funcionamiento del régimen transitorio del IVA, actualmente en vigor, aplicable a las operaciones intracomunitarias.

En el apartado siguiente, se aborda el régimen general de las dos vertientes en que se descompone toda operación intracomunitaria, a saber, la adquisición intracomunitaria y la entrega intracomunitaria.

Posteriormente, el trabajo se ocupa de los regímenes particulares surgidos en relación al hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias de bienes" y que hacen que el régimen transitorio pueda calificarse de "híbrido" al producirse en algunos de ellos la tributación de las operaciones intracomunitarias según el principio de país de origen, suponiendo por tanto una excepción a la regla general, caracte-

rizada, por que éstas tributan según el principio de país de destino cuando se realizan entre sujetos pasivos del impuesto.

Los regímenes particulares constituyen un conjunto de reglas especiales de aplicación para determinados supuestos. En este trabajo se estudian como tales los supuestos de no sujeción, el régimen de las ventas a distancia, las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, las operaciones triangulares, los autoconsumos internos intracomunitarios, el régimen de los bienes sujetos a impuestos especiales y el régimen del transporte intracomunitario y los servicios accesorios al mismo y de mediación en éste.

Si bien la NFIVA estructura todo su contenido en base de los diferentes elementos estructurales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, etc.), y no en función de cada tipo de operación, lo que supone que tanto el régimen general como los regímenes particulares de las operaciones intracomunitarias se diseminan a lo largo de la normativa, en este trabajo el estudio se realiza en función de cada tipo de operación, para lo cual se extraerá de la regulación de cada elemento estructural aquello que afecte al régimen fiscal de las operaciones intracomunitarias.

Finalmente, se presenta un resumen que recoge las características esenciales de este complejo régimen.

¹⁾ Cuando se hace referencia al régimen fiscal de las operaciones intracomunitarias en el IVA, sólo se incluyen en él las operaciones intracomunitarias de bienes, es decir, las operaciones de compraventa quedando excluidas del mismo las prestaciones de servicios.

(*) Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad del País Vasco.

II. EL RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA: ORIGEN Y FUNCIONAMIENTO

El Tratado de Roma, constitutivo de la Comunidad Económica Europea (CEE), de 1957 prevé la creación de un mercado común, de una unión aduanera y políticas comunes. El artículo 2 del Tratado de Roma²⁾ precisa que *“La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria, y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 3ª un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad...”*.

El primer paso para la realización del mercado común se dio en 1968 con la creación de la Unión Aduanera, en virtud de la cual se suprimieron todos los aranceles internos entre los Estados Miembros y se estableció un arancel aduanero exterior común, a modo de frontera exterior para los productos procedentes de países terceros.

Tras una etapa de avances mínimos en el proceso de integración europeo, hacia mediados de la década de los ochenta se produjo una revitalización del mismo. La publicación del Libro Blanco en junio de 1985 respaldado jurídicamente con carácter definitivo por el Acta Única Europea³⁾, aprobada en febrero de 1986, y vigente desde julio de 1987 supuso un avance sustancial para la consecución del Mercado Único Europeo.

²⁾ Nueva redacción del artículo 2 realizada por el Tratado de la Unión Europea (TUE).

³⁾ El Acta Única Europea supuso la primera modificación de los tratados fundacionales de las Comunidades Europeas, es decir, el Tratado de París de 1951 creando la CECA, y los Tratados de Roma instituyendo la CEE y el EURATOM.

La principal medida que introdujo el Acta Única Europea quedaba recogida en el artículo 8.A *“la Comunidad adoptará medidas encaminadas al progresivo establecimiento del mercado único durante un periodo que concluirá el 31 de diciembre de 1992... (lo que significará) un área sin en el que el libre movimiento de bienes, personas, servicios y capital esté asegurado”*.

Para conseguir materializar este Mercado Único Europeo se hacía necesario, entre otros requisitos, llevar a cabo la eliminación de los ajustes fiscales en las fronteras intracomunitarias, consiguiendo de ese modo que el mercado compuesto por todos los países comunitarios, fuese completamente semejante a un mercado interior. Cumplir este objetivo exigía que hubiera una adecuación del régimen que en el IVA se aplicaba a los intercambios intracomunitarios a la nueva situación, o lo que es lo mismo, sustituir el principio de imposición en destino con controles en las fronteras intracomunitarias por el principio de imposición en origen.

El principio de imposición en destino consiste en realizar *“ajustes fiscales”* por los que al exportador de un bien se le devuelve la carga de imposición indirecta que el bien ha soportado por lo que el bien se exporta libre de la carga tributaria indirecta del país de origen, y por los que el bien se grava con los impuestos indirectos del país importador.

Cuando el control de esa operación se realiza en la frontera es la aduana la que exige el IVA del país de destino que corresponde a la mercancía adquirida al importador. El bien entra así en el circuito comercial del país de destino gravado con el mismo tipo que soportaría si se tratase de un producto interior, convirtiéndose el impuesto satisfecho por el importador en la aduana en un IVA soportado deducible siempre obviamente que éste sea sujeto pasivo del impuesto.

La aplicación del principio de imposición en destino conlleva que la recaudación corresponda en su totalidad al Estado Miembro de destino de las mercancías, lo cual es consistente con la naturaleza del impuesto. El IVA es un impuesto sobre el consumo por lo que la recaudación debe corresponder a la Hacienda Pública del país en el que se produce dicho consumo, es decir, al país de destino del bien que es donde está ubicado el consumidor final del mismo.

Por el contrario, el principio de imposición en origen implica que el IVA del país exportador se repercuta al adquirente del país importador, teniendo éste derecho, siempre que sea sujeto pasivo de IVA, a la deducción de las cuotas soportadas en origen de acuerdo con el régimen normal del impuesto.

Con la tributación de las operaciones intracomunitarias según el principio de imposición en origen, el vendedor del país de origen de la mercancía repercute IVA al comprador y lo ingresa en la Hacienda Pública de dicho país, por lo que en éste se obtendrá una recaudación en función del valor añadido que allí se ha generado. Por otra parte. El comprador, en el país de destino soportará unas cuotas de IVA procedentes del país de origen que podrá deducir en éste, si es sujeto pasivo de IVA y que sin embargo han sido ingresadas en la Hacienda de otro Estado Miembro, por lo que la recaudación en el país de destino del bien no estará en función del consumo producido en él sino del valor añadido en el mismo, lo cual atenta contra la naturaleza del impuesto.

Para corregir esta distorsión, se hacía necesario arbitrar un sistema de compensación (*clearing* o *systeme de compensation*) destinado a reasignar el IVA recaudado en el Estado Miembro de origen de los bienes al Estado Miembro de destino en el que se realiza el consumo, de forma que revirtiesen al

Estado Miembro donde se produce el consumo final las cuotas que devengadas en origen se han deducido en el país de destino, de acuerdo con la naturaleza del IVA como impuesto general sobre el consumo.

Por otra parte, la aplicación del principio de tributación en origen exige la armonización de los tipos impositivos entre los Estados Miembros, puesto que al satisfacer el comprador el impuesto vigente en el Estado Miembro del vendedor, las compras de bienes podrían desviarse hacia aquellos Estados Miembros con tipos impositivos más bajos, distorsionando el comercio intracomunitario.

La implantación del principio de imposición en origen a las operaciones intracomunitarias, prevista en principio para el 1 de enero de 1993, no fue posible debido a que no se cumplían las condiciones necesarias para ello. Concretamente, existían diferencias importantes en los tipos normales de IVA aplicables en los diferentes Estados Miembros⁴⁾ y la aplicación práctica del sistema de compensación planteaba tantos problemas, entre ellos establecer un control apropiado de los enormes flujos de ingresos que se producirían entre los Estados Miembros, que no se produjo acuerdo sobre como debía articularse éste⁵⁾.

Esa imposibilidad ya fue constatada en 1989. En la segunda mitad de ese año, un grupo de tra-

⁴⁾ Austria, 20%; Alemania, 16%; Bélgica, 21%; Dinamarca, 25%; Grecia, 18%; España, 16%; Finlandia, 22%; Francia, 19,6%; Irlanda, 21%; Italia, 20%; Luxemburgo, 15%; Países Bajos, 19%; Portugal, 17%; Reino Unido 17,5%, y Suecia, 25%.

⁵⁾ En relación a como debe articularse el sistema de compensación se han planteado numerosas propuestas tanto desde las propias instituciones comunitarias como por instituciones públicas y privadas de diferentes Estados Miembros, destacando entre ellas el sistema de compensación microeconómico bilateral, el sistema de compensación microeconómico multilateral y el sistema de compensación macroeconómico.

bajo de alto nivel reunido por el Consejo diseñó una alternativa de compromiso que permitiera una progresiva aproximación al objetivo final y que se convirtió en la base del sistema de transición de aplicación del IVA a las operaciones intracomunitarias, conocido como régimen transitorio, propuesto por la Comisión en el año siguiente y que entró en vigor a principios de 1993 (Directivas 91/690/CEE, de 16 de diciembre de 1991 y 92/111/CEE, de 14 de diciembre de 1992).

Este régimen transitorio, cuya vigencia se extendía en un principio desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 1996, fecha a partir de la cual se esperaba la aplicación del régimen definitivo, basado en la aplicación del principio de país de origen, se ha prorrogado automáticamente hasta la actualidad debido a que las dificultades antes señaladas no han sido superadas.

El régimen transitorio actualmente en vigor se caracteriza:

- 1) En relación a las operaciones intracomunitarias realizadas entre sujetos pasivos del impuesto por mantener el principio de país de destino con carácter general, y por suprimir los controles de IVA en las fronteras intracomunitarias trasladando éstas al interior de los Estados Miembros, es decir a las empresas, lo que implica que los empresarios y profesionales han de llevar registros detallados de las compras a otros Estados Miembros y de las ventas a los mismos, y el sistema se supervisa mediante cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados Miembros.

Para conjugar ambas características el régimen transitorio se basa en la solución técnica de crear un nuevo hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias de bienes" que impli-

ca desdoblarse cada transacción intracomunitaria en dos operaciones: una entrega exenta, pero con derecho a deducción del IVA soportado por quien realiza la entrega, y una adquisición sujeta, cuyo IVA, en general, se autorrepercute y soporta el adquirente, quien, a su vez, se lo deduce como tal IVA soportado, iniciando la cadena del IVA en el país de destino.

- 2) Respecto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por quienes no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto se aplica el principio de país de origen.
- 3) Por contener numerosos regímenes particulares (ventas a distancia, adquisiciones intracomunitarias no sujetas, medios de transporte nuevos, etc.) que contradicen las características que se acaban de señalar.

III. EL RÉGIMEN GENERAL DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS

Como ha quedado de manifiesto en el apartado anterior, la creación del hecho imponible "adquisiciones intracomunitarias de bienes", yuxtapuesto a las operaciones interiores y a las importaciones, implica desdoblarse cada compraventa intracomunitaria en dos operaciones distintas, entrega y adquisición. La exención en la entrega queda condicionada a la sujeción de la adquisición, es decir, se producirá la exención en origen siempre que haya sujeción en destino.

III.1. HECHO IMPONIBLE

Los artículos 15 y 13 de la NFIVA recogen respectivamente la definición del concepto "adquisición intracomunitaria de bienes" y las circunstancias bajo las cuales dicha adquisición queda sujeta al impuesto.

Art. 13. Hecho imponible. Están sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

Art. 15. Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.

Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención de poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

De la lectura del artículo 15 se desprende que para que exista adquisición intracomunitaria se tienen que dar tres requisitos:

1. Existencia de poder de disposición, no sólo permiso de uso.
2. El bien sobre el que éste se produce tiene que ser mueble, excluyendo por tanto las prestaciones de servicios y los bienes inmuebles.
3. Tiene que haber transporte desde un Estado miembro a otro.

Las condiciones bajo las cuales la realización de una adquisición intracomunitaria queda sujeta al impuesto, tal y como establece el artículo 13 de la NFIVA, son:

1. Debe realizarse a título oneroso, es decir,

con contraprestación⁶⁾.

2. El adquirente debe ser un empresario, un profesional o una persona jurídica que no actúe como tal. Esto significa quedan excluidas las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por particulares cuya tributación será en origen.

3. El transmitente debe ser un empresario o profesional, exigiéndose además que no se beneficie del régimen de franquicia.

III.2. EXENCIONES

Art. 26. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Estarán exentas del Impuesto:

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del Impuesto hubiera estado, en todo caso, sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Norma Foral.

Dos. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el Capítulo III de este Título.

Tres.⁷⁾.

Cuatro. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 119 de esta Norma Foral, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

⁶⁾ Este requisito impide aplicar el régimen general de las adquisiciones intracomunitarias a los autoconsumos intracomunitarios, por lo que para poder aplicar la exención en origen y el gravamen en destino a estas transferencias es necesario desarrollar un régimen particular.

⁷⁾ Este apartado se refiere a las operaciones triangulares que en este trabajo será estudiado como un régimen particular.

El artículo 26 de la NFIVA establece cuatro tipos de exención que obedecen a dos finalidades diferentes. Concretamente, las dos primeras tratan de homogeneizar el régimen de exención en las compraventas de bienes, mientras que las dos últimas tienen por finalidad simplificar la operativa del impuesto. Tal es el caso de ciertas adquisiciones relacionadas con operaciones triangulares (apartado 3) y el supuesto de las adquisiciones realizadas por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a quienes cumpliendo determinados requisitos se les permite solicitar a la Hacienda española la devolución del IVA que en éste han soportado (apartado 4).

III.3. SUJETO PASIVO

Art.85. Sujetos pasivos

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del Impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Norma Foral.

La NFIVA efectúa la definición del sujeto pasivo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes remitiendo a la regulación que la propia Norma hace del hecho imponible adquisición intracomunitaria, ya que como ha quedado de manifiesto, para que se produzca la sujeción en destino es necesario que la realice un empresario, profesional o persona jurídica que no actúe como tal, y en consecuencia será el adquirente el sujeto pasivo, siempre y cuando, obviamente, la adquisición se realice en el territorio de aplicación del impuesto⁸⁾.

⁸⁾ Aunque con los mismos efectos que en la inversión del sujeto pasivo, pues el sujeto pasivo en la adquisición intracomunitaria se autorrepercute y posteriormente se deduce ese IVA autorrepercutado, aquí no se produce ésta, ya que ese supuesto está reservado para operaciones interiores en las que el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio no está establecido en Península o Baleares y el receptor es un empresario o profesional que si lo está.

III.4. BASE IMPONIBLE Y TIPO DE GRAVAMEN

La regulación de la base imponible en las adquisiciones intracomunitarias se hace por remisión a lo dispuesto para las operaciones interiores (artículo 82 de la NFIVA), por lo que con carácter general será el importe total de la contraprestación y serán de aplicación las reglas especiales de determinación de base imponible contenidas en el artículo 79 de la NFIVA.

La regulación de los tipos impositivos se encuentra recogida en el Título VII de la Norma Foral, sin que en el se hagan diferencias en los tipos impositivos aplicables a las operaciones interiores, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las importaciones.

III.5. DEVENGO

Art.76. Devengo del Impuesto

Uno. En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el Impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Norma Foral.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será de aplicación el apartado 2 del artículo 75, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

....

Del artículo 76 de la NFIVA se desprende que el devengo de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se produce, de forma general, cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente, siendo de aplicación los casos particulares aplicables a

las operaciones interiores excepto la de los pagos anticipados.

IV. EL RÉGIMEN GENERAL DE LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS

Art.25. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro

Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Norma Foral, expedidos o transportados, por el vendedor, el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

....

De la lectura del artículo 25 cabe destacar que la exención se declara para las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de la NFIVA⁹⁾, es decir, la exención se extiende a toda transmisión de poder de disposición sobre bienes muebles corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes, siempre que se cumplan dos requisitos. En primer lugar es necesario que la adquisición intracomunitaria de bienes correspondiente a esa entrega, se grave en destino,

⁹⁾ Para que la entrega esté exenta obviamente tiene que estar sujeta para lo cual el transmitente tiene que ser empresario o profesional.

para lo cual es necesario que el adquirente sea sujeto pasivo de IVA o persona jurídica que no actúe como tal. En segundo lugar se establece la necesidad de que el adquirente esté identificado fiscalmente a efectos de IVA en otro Estado miembro¹⁰⁾.

V. RÉGIMENES PARTICULARES EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Como ha quedado de manifiesto en los apartados anteriores, el régimen transitorio se caracteriza por la aplicación del principio de país de destino cuando las operaciones intracomunitarias son realizadas entre sujetos pasivos del impuesto, y por la aplicación del principio del país de origen cuando el adquirente de la compraventa intracomunitaria es quien no tiene esa condición.

Sin embargo esta regla general ha sido acompañada de un conjunto de reglas especiales para determinados supuestos. A este conjunto de casos nos referimos como regímenes particulares, a pesar de que la normativa reguladora del impuesto no recoge tal distinción, por cuanto en algunas ocasiones suponen excepciones a la regla general, en el sentido de que se produce la tributación en origen de algunas operaciones intracomunitarias realizadas entre sujetos pasivos (adquisiciones intracomunitarias no sujetas) o la tributación en destino para determinadas adquisiciones intracomunitarias realizadas por particulares (ventas a distancia), mientras que en otras suponen simplemente una simplificación de la mecánica que se derivaría de la

¹⁰⁾ Para que se aplique la exención en origen no es necesario que el adquirente se encuentre establecido en otro Estado miembro, siendo suficiente que esté identificado. Tal como indica la propia DGT en su Resolución no vinculante de 12/1/1994 la identificación no supone ineludiblemente el establecimiento.

normativa general (operaciones triangulares).

A continuación se exponen los regímenes particulares más importantes.

V.1. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS NO SUJETAS

Art. 14. Adquisiciones no sujetas

Uno. No estarán sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación.

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.

2. Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto.

3. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Dos. La no sujeción establecida en el apartado anterior sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar dicho importe.

Tres. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyan el objeto de los Impues-

tos Especiales cuyo importe no se computará en el límite indicado en el apartado anterior.

Cuatro. No obstante lo establecido en el apartado uno, las operaciones descritas en él quedarán sujetas al Impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo, en la forma que se determine reglamentariamente.

La opción abarcará un periodo mínimo de dos años.

En virtud del artículo 14 de la NFIVA se produce un giro radical con respecto a la regla general, en el sentido de cuando los empresarios o profesionales que realizan las adquisiciones intracomunitarias estén acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o sean sujetos pasivos exentos limitados, sin olvidarnos de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, la tributación se produce en origen, lo que implica que la entrega intracomunitaria no queda exenta por no estar la adquisición intracomunitaria sujeta y por tanto el tipo de IVA que soporta el bien es el correspondiente al país del vendedor. En todo caso hay que matizar que para que se vuelva que la regla general es necesario que el volumen total de adquisiciones procedentes de los demás Estados miembros no supere en el año natural precedente el importe de 10.000 euros, y que, cuando dicho importe no se ha sobrepasado, no haya optado el comprador por la tributación en destino respecto de las adquisiciones intracomunitarias que en el ejercicio actual no superen el umbral de los 10.000 euros.

Por otra parte señalar que se excluye de la aplicación de este régimen a las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de bienes objeto de los Impuestos Especiales, cuyos regímenes particulares se estudiarán a continuación.

V.2. VENTAS A DISTANCIA

Art.68. Lugar de realización de las entregas de bienes

Tres. Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurren los siguientes requisitos:

1. Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.

2. Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Norma Foral, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

3.

4. Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos de los números anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas 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 entregas efectuadas en las condiciones señaladas en este apartado, cuando los empresarios hubiesen optado por dicho lugar de tributación

en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

....

Las ventas a distancia, a través de catálogo, televisión, etc., constituyen una excepción a la regla general de tributación en origen para las operaciones intracomunitarias de compraventa cuando el adquirente es un particular o un sujeto pasivo cuyas adquisiciones intracomunitarias no están sujetas en virtud de lo dispuesto en el epígrafe anterior, por cuanto suponen la tributación en destino de aquellas ventas a distancia en las que el comprador es un particular o una de las personas del artículo 14. Sin embargo, la tributación en destino en este régimen particular no se produce utilizando la técnica empleada en la regla general, a saber, entrega exenta-adquisición sujeta, ya que ello supondría convertir al particular en sujeto pasivo del impuesto. La operativa de este régimen particular consiste en no doblar la compraventa intracomunitaria en dos operaciones, entrega y compra, sino en considerar un único hecho imponible del IVA, una entrega de bienes que se considera realizada directamente en el país de destino en cuatro situaciones:

a) Cuando, entre otros requisitos, se haya superado en el año natural precedente el importe de 35.000 euros

b) Cuando en el año natural precedente no se haya superado el límite de 35.000 euros pero si en el año en curso respecto a las ventas a distancia que superen dicho importe

c) Cuando en el año natural precedente no se haya superado el límite de 35.000 euros pero si en el año en curso y el vendedor haya optado por la tributación en destino para las ventas a distancia hasta alcanzar dicho importe en el año en curso

d) Cuando sin superarse el límite en el año natu-

ral precedente ni el actual el vendedor haya optado por tributar en destino¹¹⁾

V.3. ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS

Art. 13. Adquisiciones no sujetas

Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto.

....

2. Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos¹²⁾, 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 Norma Foral, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

¹¹⁾ El artículo 68.Tres de la NFIVA recoge la normativa aplicable a las ventas a distancia realizadas desde un Estado miembro distinto del Reino de España y cuyos destinatarios son particulares o personas a las que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral que se encuentran en el territorio de aplicación del impuesto. Cuando las ventas a distancias sean realizadas desde el Reino de España y los destinatarios sean particulares o sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas que se encuentren en otro Estado miembro, el límite cuantitativo que determina cuando la entrega de bienes se entiende realizada en dicho Estado miembro será establecido por éste, debiendo estar dicho límite entre los establecidos a tal efecto por la Sexta Directiva.

¹²⁾ El artículo 13 de la NFIVA establece que los medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha o, cuando los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Este régimen particular supone una excepción a la regla general por cuanto las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos se gravan siempre en destino con independencia de la condición del transmitente y del adquirente, lo que conlleva que la entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos queda siempre exenta, tal y como queda recogido en el artículo 25 de la NFIVA.

En el caso de que el vendedor y el comprador sean empresarios o profesionales la sujeción en destino y la exención en origen se produce por aplicación de la regla general contenida en el artículo 13 apartado 1, por lo que el régimen particular únicamente sujeta a tributación destino aquellas adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos que quedarían excluidas de la aplicación del régimen general, a saber, cuando quien adquiere es un particular, un sujeto pasivo acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o un sujeto pasivo exento limitado. Es importante notar que por el lado del vendedor no cabría la exclusión de la regla general ya que el artículo 5.1.e) de la NFIVA reconoce la condición de empresario o profesional a quien entregue a título ocasional medios de transporte nuevos en operaciones intracomunitarias.

V.4. OPERACIONES TRIANGULARES

La operación triangular es una operación que se caracteriza porque un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro A transmite un bien a un intermediario¹³⁾, también sujeto pasivo establecido en un

¹³⁾ La intermediación tiene que producirse en nombre propio.

Estado miembro B, para que éste lo transmita a un tercero, sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, identificado en otro Estado miembro C, siendo el bien transportado directamente desde el Estado miembro A al C.

Art.26. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Estarán exentas del Impuesto:

Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren los siguientes requisitos:

1. Que se realicen por un empresario o profesional que:

a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto y

b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad

2. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del Territorio de aplicación del Impuesto por el propio adquirente.

3. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Norma Foral y que tengan atribuido un número de identifica-

ción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

El régimen particular de las operaciones triangulares se sustenta en el artículo 26.Tres de la NFIVA, que declara exenta la adquisición intracomunitaria que el intermediario realiza en el Estado miembro de destino de los bienes, por lo que implícitamente la normativa del impuesto reconoce la realización de una adquisición intracomunitaria por parte del intermediario, quedando constituida la operación triangular por una entrega intracomunitaria en el Estado miembro de origen (A), que quedará exenta al corresponderse en destino con una posterior adquisición intracomunitaria sujeta, por una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino (C) realizada por el intermediario, declarada sujeta pero exenta con objeto de simplificar sus obligaciones tributarias, y por una subsiguiente entrega interior realizada por el intermediario en el Estado de destino de la mercancía (C), en la que el sujeto pasivo será el destinatario de la misma por inversión.

V.5. INSTALACIONES INTRACOMUNITARIAS

Art.68. Lugar de realización de las entregas de bienes

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

.....

2. Las entregas de 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. Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15 por 100 de la total contraprestación correspon-

diente a la entrega de los bienes instalados.

Como se deriva de este precepto las operaciones intracomunitarias de bienes que requieran instalación o montaje para la puesta a disposición del adquirente, y cumplan determinados requisitos, tributarán siempre en destino, mediante la consideración de un único hecho imponible, entrega de bienes, localizándose ésta en destino, sin que en el país de origen de la mercancía se produzca ningún hecho imponible del IVA.

V.6. AUTOCONSUMOS INTERNOS INTRACOMUNITARIOS (TRANSFERS)

El *transfer* es una operación en la que un sujeto pasivo transfiere un bien corporal de su empresa a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.

Claramente, en esta operación no existe transmisión del poder de disposición sobre el bien, por lo que según el régimen general no estaríamos ante una entrega intracomunitaria en origen ni por tanto ante una adquisición intracomunitaria en destino y la operación sino fuera por la existencia de este régimen particular quedaría no sujeta a IVA en los dos Estados.

Est régimen particular cuyo objeto es que el autoconsumo interno intracomunitario tribute como el régimen general, es decir, dejando exenta la entrega en origen y gravando la adquisición en destino, asimila para ello la transferencia del bien en origen a una entrega de bienes y la recepción del mismo en destino a una adquisición intracomunitaria.

Art.9. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes

.....

3º. La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarla a las necesidades de aquella en este último.

.....

Art.16. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

.....

2º. 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.

V.7. BIENES SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

Art.68. Lugar de realización de las entregas de bienes

Cinco. Las entregas de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales, efectuadas en las condiciones descritas en el apartado tres, números 1º y 2º¹⁴⁾, 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.

¹⁴⁾ El transporte de la mercancía corre a cuenta del vendedor y los compradores son las personas del artículo 14 o cualquier otra que no tenga la condición de empresario o profesional.

.....

De la redacción del precepto anterior se desprende que el régimen particular del IVA aplicado a los bienes sometidos a Impuestos Especiales es similar al de las ventas a distancia. Se aplica a las compraventas de bienes, sometidos a Impuestos Especiales cuando el transporte corre por cuenta del vendedor y el comprador es un particular o un sujeto pasivo cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no están sujetas en virtud del artículo 14 de la NFIVA, con independencia del volumen de operaciones del vendedor en cualquier Estado miembro.

En estas situaciones, la operación tributará en destino por considerar que la entrega de bienes se produce en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, sin que en ningún caso se desdoble la operación en dos hechos imposables.

A esto hay que añadir que por aplicación de la regla general cuando el comprador es empresario o profesional distinto de los del artículo 14 de la NFIVA o persona jurídica que no actúe como tal, la tributación se producirá en destino dando lugar en origen a una entrega exenta.

De lo anterior se concluye que únicamente se producirá la tributación en origen en el caso de las operaciones intracomunitarias de bienes sujetos a Impuestos Especiales cuando sea un particular y el transporte de la mercancía corra de su cuenta.

Por otra parte, es destacable que este régimen prima sobre el régimen particular de las ventas a distancia y del de las adquisiciones intracomunitarias cuando confluye con ellos.

VI. RESUMEN

El régimen transitorio entraña una gran complejidad en la aplicación del impuesto por cuanto la regla general, tributación en destino para las operaciones realizadas entre sujetos pasivos y tributación en origen cuando los adquirentes no gozan de tal calificación, se ve alterada en múltiples situaciones. De hecho como ha quedado de manifiesto, en ocasiones dependiendo del volumen de operaciones y con carácter de opción la tributación se produce en origen a pesar de que la operación intracomunitaria se realice entre sujetos pasivos del impuesto (adquisiciones intracomunitarias no sujetas), la tributación se produce en destino a pesar de que el comprador sea un particular (régimen particular de medios de transporte nuevos) o la alteración de la regla de localización del hecho imponible supone que se graven en destino operaciones que de otro modo se entenderían realizadas en origen (instalaciones intracomunitarias, bienes sujetos a Impuestos Especiales, ventas a distancia).

A continuación y para finalizar el presente trabajo, se presenta un cuadro resumen a modo de síntesis recapitulativa del funcionamiento del régimen transitorio.

	Vendedor EM 1	Adquiriente EM 2	Requisitos	Tributación en origen	Tributación en destino
Régimen general	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo		EIB exenta	AIB sujeta
	Sujeto pasivo	Particular		EIB sujeta y no exenta	AIB no sujeta

Régimen particular: Adquisiciones intracomunitarias no sujetas	Sujeto pasivo	Determinados sujetos pasivos	Año t+1: Adquisiciones < 10.000€ Año t: Adquisiciones < 10.000€	EIB sujeta y no exenta salvo opción por tributación en destino	AIB no sujeta salvo opción por tributación en destino
			Año t+1: Adquisiciones < 10.000€ Año t: Adquisiciones > 10.000€	EIB sujeta y no exenta hasta 10.000 € salvo opción por tributación en destino y EIB exenta el exceso de 10.000 €	AIB no sujeta hasta 10.000 € salvo opción por tributación en destino y AIB sujeta el exceso de 10.000 €
			Año t+1: Adquisiciones > 10.000€	EIB exenta	AIB sujeta
Régimen particular: Ventas a distancia	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo del artículo 14 de la NFIVA o particular	Año t+1: Entregas > 35.000€	No hecho imponible	EB sujeta
			Año t+1: Entregas < 35.000€ Año t: Entregas < 35.000€	EIB sujeta y no exenta salvo opción por tributación en destino	AIB no sujeta salvo opción por tributación en destino
			Año t+1: Entregas < 35.000€ Año t: Entregas > 35.000€	EIB sujeta y no exenta hasta 35.000 € salvo opción por tributación en destino y el exceso no hecho imponible	AIB no sujeta hasta 35.000 € salvo opción por tributación en destino y el exceso EB sujeta
Régimen particular: Adquisición intracomunitaria medios de transporte nuevos	Cualquier condición	Cualquier condición		EIB exenta	AIB sujeta
Régimen particular: Operaciones triangulares	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo	Intermediario del EM3 que compra al vendedor del EM1 y lo vende al adquirente del EM2 y transporta directamente de EM1 a EM2	EIB exenta	AIB exenta y EB sujeta
Régimen particular: Instalaciones intracomunitarias	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo	Inmovilización bienes y coste > 15% total contraprestación	No hecho imponible	EB sujeta
Régimen particular: Transfers	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo	Mismo vendedor y adquirente	EIB exenta	AIB sujeta
Régimen particular: Bienes sujetos a II.EE	Sujeto pasivo	Sujeto pasivo		EIB exenta	AIB sujeta
	Sujeto pasivo	Particulares o sujetos pasivos artículo 14 NFIVA	Transporte por cuenta del vendedor	No hecho imponible	EB sujeta
	Sujeto pasivo	Particulares	Transporte por cuenta del comprador	EIB sujeta y no exenta	AIB no sujeta

Notas: EM: Estado miembro; EIB: Entrega intracomunitaria de bienes; AIB: Adquisición intracomunitaria de bienes y EB: Entrega interior de bienes.