

IVA EN OPERACIONES INTERNACIONALES

PASO A PASO

**Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las
operaciones comerciales internacionales**

Obra coordinada por
CARLOS DAVID DELGADO SANCHO
Inspector de Hacienda del Estado
Abogado

1.ª EDICIÓN 2021



IVA EN OPERACIONES INTERNACIONALES

Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido
en las operaciones comerciales internacionales

1.ª EDICIÓN 2021

**Obra realizada por el Departamento de
Documentación de Iberley**

Coordinador

Carlos David Delgado Sancho

Colaboradora

Susana Caneda Rendo

COLEX 2021

Copyright © 2021

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-179-7
Depósito legal: C 250-2021

SUMARIO

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. FUNCIONAMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO	11
1.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido. Naturaleza y territorialidad	11
1.2. Hecho imponible. Concepto de empresario o profesional	16
1.2.1. Entregas de bienes y prestación de servicios	16
1.2.2. Operaciones asimiladas a entregas de bienes.	23
1.2.3. Operaciones asimiladas a prestaciones de servicios	27
1.2.4. Operaciones no sujetas	27
1.3. Lugar de realización del hecho imponible.	35
1.3.1. Lugar de realización de las entregas de bienes. Regla general	35
1.3.2. Lugar de realización de las entregas de bienes. Regla especial.	35
1.3.3. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales	40
1.3.4. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales	42
1.4. Exenciones	57
1.4.1. Exenciones en operaciones interiores	57
1.4.2. Exenciones en operaciones médicas y sanitarias	57
1.4.3. Exenciones en servicios de enseñanza y educación	60
1.4.4. Exenciones sociales, culturales, deportivas	62
1.4.5. Exenciones en operaciones de seguro y financieras	64
1.4.6. Exenciones inmobiliarias	68
1.4.7. Exenciones técnicas.	72
1.4.8. Otras exenciones.	73
1.5. Base imponible y devengo	76
1.5.1. Base imponible	76
1.5.2. Devengo	85
1.6. Los regímenes especiales del IVA	89
1.6.1. Determinación del volumen de operaciones	90
1.6.2. Régimen simplificado.	90
1.6.3. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).	93
1.6.4. Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (REBU).	99
1.6.5. Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión	104
1.6.6. Régimen especial de las agencias de viajes	106

SUMARIO

1.6.7. Régimen especial del recargo de equivalencia	109
1.6.8. Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.	113
1.6.9. Régimen especial del grupo de entidades	117
1.6.10. Régimen especial del criterio de caja	120
1.7. Repercusión del impuesto.	125
1.7.1. Repercusión a entes públicos	125
1.7.2. Rectificación de cuotas repercutidas	126
1.7.3. Procedimiento de rectificación	127
1.8. Tipos impositivos	128
1.8.1. Tipo impositivo general	128
1.8.2. Tipo impositivo reducido	128
1.9. Deducciones. Cuotas deducibles y requisitos para la deducción	135
1.9.1 Operaciones que dan derecho a deducción.	136
1.9.2. Limitaciones del derecho a deducir	137
1.9.3. Requisitos formales de la deducción	139
1.9.4. Requisitos temporales de la deducción	141
1.9.5. La deducción en sectores diferenciados. La prorrata	143
1.9.6. Regularización de deducciones por bienes de inversión.	147
1.9.7. Deducción de cuotas soportadas antes de inicio de la actividad.	149
1.9.8. Rectificación de deducciones	151
1.10. Devolución. Supuestos generales.	154
1.10.1. Devolución en régimen de viajeros	157
1.10.2. Devolución a empresarios establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla	158
1.10.3 Devolución a no establecidos.	159
1.11. Liquidación del impuesto. Modelos principales	162

2. EL IVA EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS167

2.1 Entregas intracomunitarias de bienes: el hecho imponible en las entregas intracomunitarias de bienes	167
2.1.1. Operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias	171
2.1.2. Operaciones excluidas del concepto de entrega de bienes.	171
2.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.	177
2.2.1. El hecho imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	177
2.2.2. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes	195
2.2.3. Devengo del impuesto en las adquisiciones intracomunitarias	197
2.2.4. Base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.	198
2.2.5. Sujeto pasivo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	199
2.2.6. Las operaciones triangulares en el comercio intracomunitario	200
2.2.7. La venta de bienes en consigna (NOVEDAD Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero)	204
2.2.8. Las ventas en cadena (NOVEDAD Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero).	209
2.2.9. Regímenes especiales en las operaciones intracomunitarias	211
2.2.10. Las operaciones intracomunitarias en los regímenes especiales del IVA	220

SUMARIO

2.3. Prestaciones intracomunitarias de servicios: las prestaciones intracomunitarias de servicios	228
2.3.1. El hecho imponible en las prestaciones de servicios	228
2.3.2. Sujeto pasivo y devengo.	228
2.3.3. Prestaciones de servicios a no establecidos. Sujeción al impuesto	229
2.3.4. Reglas especiales en las prestaciones de servicios	229
2.4. Aspectos formales de las operaciones intracomunitarias.	230
2.4.1. Obligaciones formales específicas de los operadores intracomunitarios . . .	230
3. EL IVA EN LAS IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES.	243
3.1. El IVA en la importación	243
3.1.1. El hecho imponible en las importaciones de bienes.	243
3.1.2. Exenciones en las importaciones.	246
3.1.3. El devengo en las importaciones de bienes	280
3.1.4. La base imponible en las importaciones de bienes	282
3.1.5. El sujeto pasivo en las importaciones de bienes	288
3.2. El IVA en las exportaciones	289
3.2.1. El hecho imponible en las exportaciones de bienes.	289
3.2.2. Exención en las entregas de bienes a otro Estado Miembro.	291
3.2.3. Exenciones en las exportaciones de bienes. Entregas efectuadas fuera de la UE	292
3.2.4. Exenciones en prestaciones de servicios	299
3.2.5. Exenciones en las operaciones asimiladas a exportaciones	304
3.3. Regímenes especiales aduaneros	321
3.3.1. Zonas francas, depósitos francos y otros depósitos	321
3.3.2. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales	332
3.3.3. Liquidación del IVA en la aduana. Procedimiento	346
4. EL FRAUDE EN EL IVA EN EL COMERCIO INTERNACIONAL.	351
4.1. El fraude a través de tramas organizadas	352
4.1.1. Trucha o missing trader	352
4.1.2. Pantalla intermedia o Buffer	354
4.1.3. Distribuidora o Broker	355
4.2. Tipos de fraude a través de tramas	357
4.2.1. Fraude en las adquisiciones.	357
4.2.2. Fraude en las entregas.	357
4.2.3. Fraude carrusel	359
4.3. La lucha contra el fraude	361
4.3.1. El plan anual de control tributario y aduanero	361
4.3.2. La asistencia mutua.	365
4.4. Medidas contra el fraude en el IVA intracomunitario.	370
4.4.1. Medidas adoptadas en la Unión Europea	371
4.4.2. Medidas adoptadas en España	374
4.5. Jurisprudencia derivada del fraude en el IVA	378

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. FUNCIONAMIENTO GENERAL DEL IMPUESTO

1.1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. NATURALEZA Y TERRITORIALIDAD

Normativa

(Artículo 2 de la LIVA)

Artículo 2. Normas aplicables.

Uno. El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Dos. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

La **legislación española** básica reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es la siguiente:

- Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).
- Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (en adelante, RIVA).
- Además, deben tenerse en cuenta también:
 - Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
 - Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Las normas relativas a los regímenes de Concierto y Convenio Económico propios de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

En el ámbito **comunitario** la normativa básica es la siguiente:

- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Además, deben tenerse en cuenta otras Directivas y Reglamento de la UE.

En relación con los **Tratados y Convenios internacionales** debemos destacar:

- Convenio con USA.
- Convenio sobre Privilegios e Inmunidades y sus Disposiciones de Desarrollo.
- Convenio entre los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte.
- Convenio con la Agencia Especial Europea.

Naturaleza

(Artículo 1 de la LIVA)

De conformidad con el artículo 1 de la LIVA se trata de un impuesto de naturaleza indirecta porque recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, concretamente, el consumo de bienes y la prestación de servicios.

Este impuesto grava tres clases de operaciones distintas, a saber:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, aunque en ocasiones pueden ser realizadas por particulares (por ejemplo, adquisición intracomunitaria de medios de transporte nuevos).
- Importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario, profesional o particular.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, el IVA) es el impuesto indirecto más importante del sistema tributario español. Es un impuesto general –grava todo consumo de bienes y servicios producidos o comercializado en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales– y plurifásico –grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en todas las fases de las correspondientes cadenas de producción/comercialización, aunque con el mecanismo de las deducciones solo se grava en cada fase el valor añadido o incorporado en cada una–.

El mecanismo de las deducciones constituye la nota esencial del funcionamiento del impuesto. A través de él, los empresarios pueden deducir las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones, de forma que, a lo largo de la cadena, se va incorporando a los bienes y servicios la carga fiscal correspondiente al valor añadido en cada fase.

Los consumidores finales no pueden deducir el impuesto, soportándolo efectivamente al efectuar el consumo de bienes y servicios. A efectos del IVA, tienen tal consideración:

- Los particulares, en el sentido de personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales.
- Los empresarios o profesionales por las operaciones que realicen al margen de su actividad económica.
- Los Entes públicos cuando actúen en el ejercicio de sus funciones públicas.

Funcionamiento general del Impuesto

En la aplicación del Impuesto por los empresarios o profesionales se pueden distinguir dos partes claramente diferenciadas:

- a) Por sus ventas o prestaciones de servicios repercuten, esto es, cobran, a los adquirentes las cuotas del IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.
- b) Por sus adquisiciones soportan por repercusión, esto es, pagan, cuotas que tiene derecho a deducir en sus declaraciones-liquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de éste el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo.
 - Si el resultado es positivo debe ingresarse en el Tesoro.
 - Si el resultado es negativo, con carácter general, se compensa en las declaraciones-liquidaciones siguientes.
 - Solo si al final del ejercicio, en la última declaración presentada, el resultado es negativo se puede optar por solicitar la devolución o bien compensar el saldo negativo en las liquidaciones del ejercicio siguiente.

A TENER EN CUENTA. El impuesto lo paga finalmente el consumidor final, pero quienes lo ingresan en el Tesoro son los empresarios o profesionales que prestan los servicios o entregan los bienes.

Territorialidad

(Artículo 3 de la LIVA)

El ámbito espacial de aplicación del IVA es la Península y las Islas Baleares, por tanto, quedan excluidas del ámbito de aplicación del IVA el Archipiélago Canario, Ceuta y Melilla.

Por consiguiente, sólo están sujetas al IVA español las operaciones que se consideren realizadas en la Península e Islas Baleares, según las normas que veremos a lo largo de esta Guía Paso a Paso.

En el ámbito de aplicación del IVA también se incluyen las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a todos estos territorios.

A TENER EN CUENTA. Se tendrán en cuenta las siguientes novedades:

- Con efectos 6 de febrero de 2020, en base a la Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, el municipio italiano Campione d'Italia y las aguas italianas del Lago de Lugano pasan a formar parte del territorio aduanero de la Unión y del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, a efectos de los Impuestos Especiales, pero quedan fuera del ámbito de aplicación territorial del IVA.
- Brexit. El 31 de enero de 2020 se ha producido la salida efectiva de Reino Unido de la Unión Europea. El Acuerdo de Retirada contempla un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2020, durante el que se seguirá aplicando la legislación comunitaria en el Reino Unido en relación al mercado interior, unión aduanera y las políticas comunitarias. La Unión Europea tratará al Reino Unido como si fuese un Estado miembro, excepto en lo referente a su participación en las instituciones de la UE y en las estructuras de gobernanza. En particular, durante ese período las empresas no tendrán que realizar formalidades aduaneras. (Ver Introducción).

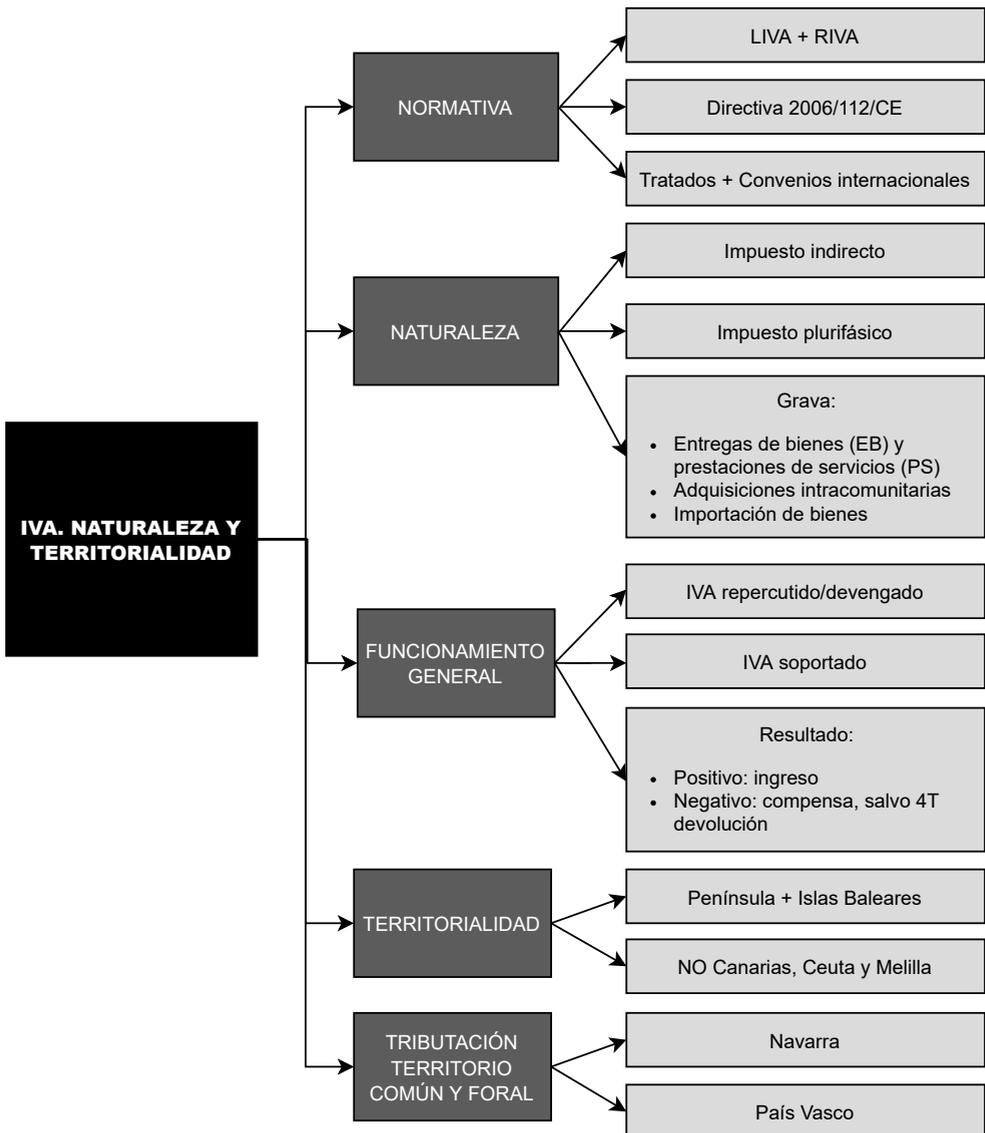
Tributación en territorio común y territorio foral (País Vasco y Navarra)

En los casos en que un sujeto pasivo efectúe operaciones en territorio común y en los territorios del País Vasco o Navarra, habrá que estar a lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

En aplicación de lo dispuesto en los mismos, hay que diferenciar entre:

País Vasco	Navarra	Lugar de tributación
Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior < 10.000.000 €	Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior < 7.000.000 €	Donde esté situado el domicilio fiscal, independientemente de donde se realicen las operaciones.
Si el sujeto pasivo cambia de domicilio fiscal a lo largo del ejercicio tributará a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal inicial hasta la fecha del cambio y en la Administración en cuya demarcación se encuentre el nuevo domicilio a partir de la fecha del cambio.		
Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior > 10.000.000 € y se operase exclusivamente en un territorio.	Cuando el importe de las operaciones realizadas durante el año anterior > 7.000.000 € y se operase exclusivamente en un territorio.	En el territorio en el que opere, cualquiera que sea el lugar en el que se encuentre su domicilio fiscal.

<p>Quando, durante el año anterior, se superase la cifra de los 10.000.000 euros y se opere en ambos territorios.</p>	<p>Quando, durante el año anterior, se superase la cifra de los 7.000.000 euros y se opere en ambos territorios.</p>	<p>En cada administración en la proporción que representen las operaciones realizadas en cada una de ellas con relación a la totalidad de las realizadas, cualquiera que sea el lugar en el que se encuentre su domicilio fiscal.</p>
---	--	---



IVA EN OPERACIONES INTERNACIONALES PASO A PASO

El Impuesto sobre el Valor Añadido a nivel nacional se regula en la Ley 37/1992 y en su reglamento de desarrollo, aunque dicha normativa parte de la regulación recogida en la Directiva 2006/112 CEE.

La presente guía lleva por título *IVA en Operaciones Internacionales* aunque su contenido es mucho más amplio.

A través de la misma se trata de analizar de forma resumida y lo más práctica posible la aplicación del IVA en las distintas operaciones de productos o servicios que se llevan a cabo en la operativa internacional comercial habitual, tanto en operaciones realizadas entre particulares y empresarios y profesionales, como entre empresarios.

Para finalizar, se analizarán los distintos fraudes del IVA en las operaciones intracomunitarias.

Con la finalidad de prevenir el fraude del IVA, es necesario avanzar e intensificar en la cooperación internacional y en la asistencia mutua, ya que si esto no se realiza a nivel internacional y comunitario, los países actuando en solitario solo disminuirán el importe económico defraudado, pero será muy difícil su erradicación total.



CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

El coordinador es Inspector de Hacienda del Estado habiéndose especializado, por su colaboración con los Tribunales, en Derecho penal económico.

Licenciado (UNIZAR 1980) y Doctor en Derecho (UCM 2016), Licenciado en Economía (UNED 2008), Máster en Derecho de la Unión Europea (UNED 2009), Máster en intervención de la Administración en la sociedad (UNED 2010), ha publicado numerosos artículos y una decena de libros.



www.colex.es



PVP 20,00 €

ISBN: 978-84-1359-179-7



9 788413 591797