

# IVA EN OPERACIONES INTERNACIONALES

# PASO A PASO

**Análisis práctico del IVA en las operaciones intracomunitarias,  
importaciones y exportaciones**

Coordinador de la obra  
**CARLOS DAVID DELGADO SANCHO**  
Inspector de Hacienda del Estado  
Abogado

3.ª EDICIÓN 2025







## Disfrute gratuitamente **DURANTE UN AÑO** de los eBook y audiolibros de las obras de Editorial Colex\*

- Acceda a la página web de la editorial **www.colex.es**
- Identifíquese con su usuario y contraseña. En caso de no disponer de una cuenta regístrese.
- Acceda en el menú de usuario a la pestaña «Mis códigos» e introduzca el que aparece a continuación:

### RASCAR PARA VISUALIZAR EL CÓDIGO

- Una vez se valide el código, aparecerá una ventana de confirmación y su eBook y/o audiolibro estará disponible **durante 1 año desde su activación** en la pestaña «Mis libros» en el menú de usuario.

\* Los audiolibros están disponibles en las ediciones más recientes de nuestras obras. Se excluyen expresamente las colecciones «Códigos comentados», «Biblioteca digital» y los productos de [www.vademecumlegal.es](http://www.vademecumlegal.es).

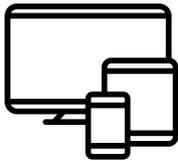
No se admitirá la devolución si el código promocional ha sido manipulado y/o utilizado.



**¡Gracias por confiar en nosotros!**

La obra que acaba de adquirir incluye de forma gratuita la versión electrónica. Acceda a nuestra página web para aprovechar todas las funcionalidades de las que dispone en nuestro lector.

## Funcionalidades eBook



**Acceso desde cualquier dispositivo con conexión a internet**



**Idéntica visualización a la edición de papel**



**Navegación intuitiva**



**Tamaño del texto adaptable**

Síguenos en:



# **IVA EN OPERACIONES INTERNACIONALES**

Análisis práctico del IVA en las operaciones  
intracomunitarias, importaciones y exportaciones



# **IVA EN OPERACIONES INTERNACIONALES**

Análisis práctico del IVA en las operaciones  
intracomunitarias, importaciones y exportaciones

**3.ª EDICIÓN 2025**

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

**Coordinador**

Carlos David Delgado Sancho

**COLEX 2025**

Copyright © 2025

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](http://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](http://www.colex.es) un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial.

© Editorial Colex, S.L.  
Calle Costa Rica, número 5, 3º B (local comercial)  
A Coruña, C.P. 15004  
[info@colex.es](mailto:info@colex.es)  
[www.colex.es](http://www.colex.es)

I.S.B.N.: 978-84-1194-957-6  
Depósito legal: C 431-2025

# SUMARIO

<b>1. EL IVA EN OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES</b> . . . . .	11
1.1. El hecho imponible en las entregas intracomunitarias de bienes . . . . .	11
1.1.1. Operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias . . . . .	17
1.1.2. Operaciones excluidas del concepto de entrega de bienes. . . . .	20
<b>2. EL IVA EN OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES</b> . . . . .	31
2.1. El hecho imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes . . .	31
2.1.1. Concepto de adquisición intracomunitaria . . . . .	40
2.1.2. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . . .	41
2.1.3. Operaciones intracomunitarias no sujetas . . . . .	46
2.1.4. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . . .	47
2.1.5. Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital . . . . .	51
2.2. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. . .	52
2.3. Devengo, base imponible y sujeto pasivo del IVA en las adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . . .	54
2.4. Las operaciones triangulares en el comercio intracomunitario . . . . .	60
2.5. La venta de bienes en consigna . . . . .	64
2.6. Las ventas en cadena en el IVA . . . . .	69
2.7. Regímenes especiales en las operaciones intracomunitarias. . . . .	71
2.7.1. Régimen aplicable a determinadas personas y entidades . . . . .	72
2.7.2. Régimen especial de ventas a distancia . . . . .	76
2.7.3. Régimen de la Unión . . . . .	79
2.7.4. Régimen especial de medios de transporte . . . . .	85
2.8. Las operaciones intracomunitarias en los regímenes especiales . . . . .	87
2.8.1. Régimen simplificado. . . . .	87
2.8.2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca . . . . .	89
2.8.3. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y colección. .	90
2.8.4. Régimen especial del oro de inversión . . . . .	90
2.8.5. Régimen especial del recargo de equivalencia . . . . .	92
2.8.6. Régimen especial del criterio de caja . . . . .	94

<b>3. LAS PRESTACIONES INTRACOMUNITARIAS DE SERVICIOS . . . .</b>	<b>97</b>
<b>4. ASPECTOS FORMALES DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS . . . . .</b>	<b>101</b>
<b>5. DEVOLUCIÓN DEL IVA POR OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS . . . . .</b>	<b>125</b>
<b>6. EL IVA EN LA IMPORTACIÓN DE BIENES . . . . .</b>	<b>131</b>
6.1. El hecho imponible en las importaciones de bienes . . . . .	131
6.2. Exenciones en las importaciones de bienes en el IVA. . . . .	138
6.2.1. Exención en la importación con entrega interior exenta del impuesto	139
6.2.2. Exención en la importación de bienes personales por traslado de residencia habitual o para amueblar una segunda vivienda. . . . .	143
6.2.3. Exención por importación por causa de matrimonio, herencia y por estudiantes. . . . .	147
6.2.4. Exención en la importación de bienes de escaso valor y pequeños envíos. . . . .	150
6.2.5. Exención en la importación de bienes en régimen de viajeros . . . . .	151
6.2.6. Exención en la importación de bienes por traslado de sede de actividad . . . . .	154
6.2.7. Exención en la importación de bienes agrícolas, ganaderos en terceros países, semillas, abonos, y pesca. . . . .	155
6.2.8. Exención en la importación de animales de laboratorio, sustancias biológicas destinadas a la investigación y productos farmacéuticos . . . . .	157
6.2.9. Exención en la importación de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos o en beneficio de personas con discapacidad . . . . .	160
6.2.10. Exención en la importación de bienes en beneficio de víctimas de catástrofes o en el marco de relaciones internacionales . . . . .	162
6.2.11. Exención en la importación de bienes promocionales, objeto de ensayo y en materia de propiedad industrial o intelectual . . . . .	164
6.2.12. Exención en la importación de documentos turísticos o de carácter diverso . . . . .	169
6.2.13. Exención en la importación de material audiovisual producido por la ONU. . . . .	171
6.2.14. Exención en la importación de objetos arte o de colección, así como de ataúdes, materiales y objetos para cementerios . . . . .	173
6.2.15. Exención en las importaciones de carburantes y lubricantes, así como materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías . . . . .	175
6.2.16. Exención importaciones bienes régimen diplomático o consular, para organismos internacionales o FFAA. . . . .	177
6.2.17. Exención en las reimportaciones de bienes y prestaciones de servicios relacionados con las importaciones . . . . .	182
6.2.18. Exención en las importaciones de bienes en régimen distinto al aduanero . . . . .	186

## SUMARIO

6.2.19. Exenciones en las importaciones para evitar la doble imposición . .	187
6.3. El devengo y la base imponible en las importaciones de bienes . . . . .	190
6.4. El sujeto pasivo en las importaciones de bienes . . . . .	201
6.5. Régimen exterior de la Unión . . . . .	204
6.6. Régimen de importación . . . . .	208
<b>7. EL IVA EN LAS EXPORTACIONES DE BIENES . . . . .</b>	<b>217</b>
7.1. El hecho imponible en las exportaciones de bienes . . . . .	217
7.2. Exenciones en las entregas de bienes a otro Estado miembro. . . . .	219
7.3. Exenciones en exportaciones de bienes. Entregas efectuadas fuera de la UE. . . . .	221
7.4. Exenciones en prestaciones de servicios. . . . .	229
7.5. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones . . . . .	237
7.5.1. Exenciones en entregas y prestaciones de servicios relativas a buques afectos a determinados fines . . . . .	239
7.5.2. Exenciones en entregas y prestaciones de servicios relativas a aeronaves afectas a determinados fines . . . . .	247
7.5.3. Exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios en relaciones diplomáticas o consulares, a organismos internacionales, en la OTAN o a FFAA . . . . .	254
7.5.4. Exenciones por entregas oro al Banco de España, determinados transportes internacionales de viajeros o bienes y prestaciones servicios por intermediarios . . . . .	263
<b>8. RÉGIMENES ESPECIALES ADUANEROS . . . . .</b>	<b>267</b>
8.1. Situaciones de depósito temporal y otras situaciones. . . . .	270
8.2. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales . . . . .	280
8.3. Liquidación del IVA en la aduana . . . . .	305
<b>9. EL FRAUDE EN EL COMERCIO INTERNACIONAL A EFECTOS DEL IVA . . . . .</b>	<b>313</b>
9.1. El fraude en el IVA a través de tramas organizadas. . . . .	315
9.2. Tipos de fraude a través de tramas . . . . .	319
9.3. La lucha contra el fraude en el IVA . . . . .	323
9.3.1. Medidas adoptadas por la UE . . . . .	323
9.3.1. Medidas adoptadas por España . . . . .	329
9.3.3. Jurisprudencia derivada del fraude en el IVA . . . . .	336



# 1. EL IVA EN OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS: ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

## 1.1. El hecho imponible en las entregas intracomunitarias de bienes

---

### El hecho imponible en las operaciones de entrega intracomunitaria de bienes

Se regula en el artículo 25 de la LIVA y artículo 13 del RIVA.

Una entrega intracomunitaria de bienes consiste en la entrega de bienes expedidos o transportados desde la Península o Baleares hasta otros Estados miembros de la Unión Europea distintos de España, siempre que el adquirente sea:

- Un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España.
- Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del impuesto en un Estado miembro distinto de España.

En caso de venta a un empresario o profesional miembro de la UE se produce la **inversión del sujeto pasivo** y, por tanto, la operación estará exenta de IVA en España y tributará en destino, de modo que el empresario o profesional comunitario que realiza la adquisición será el encargado de repercutirse el impuesto a sí mismo. El vendedor, por tanto, tendrá que emitir la factura sin IVA.

Para que la operación esté exenta en España se exige, desde el 1 de marzo de 2020, que:

- El comprador comunitario comunique al vendedor un NIF-IVA atribuido por un Estado miembro distinto de España (fundamental para

aplicar la exención, si no hay NIF/IVA intracomunitario no hay entrega intracomunitaria de bienes).

- Además, el vendedor deberá recoger dicha operación en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349). El vendedor tendrá que verificarlo mediante su consulta en el Registro de Operadores Intracomunitarios. La AEAT ha habilitado un apartado en su página web para tal fin.
- Junto con los datos mínimos que deben tener las facturas, al facturar la entrega intracomunitaria sin IVA, habrá que incluir una referencia a la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, o al artículo 25 de la LIVA, indicando que se trata de una entrega exenta. En el libro de registro de facturas expedidas habrá que incluir estas facturas.
- Las entregas de bienes habrán de ser objeto de expedición o transporte (si no hay transporte, no hay entrega intracomunitaria de bienes) para su puesta a disposición del comprador, iniciándose dicha expedición o transporte en la Península o Baleares. Con fecha 6 de febrero de 2020, se han incorporado al ordenamiento español los documentos que, a efectos de probar que se ha producido un transporte intracomunitario, considera el legislador comunitario deben aportarse. Por tanto, deben comprobarse los medios de prueba del transporte intracomunitario. Será válido cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, lo dispuesto en el artículo 13.2 del RIVA. Dicho artículo se remite, en concreto, a los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del 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, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.

Los **medios de prueba** previstos en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo de 2011, son los siguientes:

- Si los bienes fuesen expedidos o transportados por el vendedor (o por un tercero en su nombre):
  - Estará en posesión de, al menos, dos de los siguientes elementos de prueba no contradictorios (evidencia directa), extendidos por partes independientes:
    - » Carta o documento CMR firmados.
    - » Conocimiento de embarque.
    - » Factura de flete aéreo.
    - » Factura del transportista de los bienes.
  - O bien, tendrá que contar con cualquiera de los documentos anteriores, junto con uno de los siguientes elementos de prueba no contradictorios, de confirmación de la expedición o transporte ex-

tendidos por partes distintas e independientes entre sí del vendedor y del adquirente (evidencias indirectas):

- » Una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes.
  - » Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino.
  - » Un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.
- Si los bienes fuesen expedidos o transportados por el comprador (o por un tercero en su nombre), además de las pruebas anteriores, el comprador tendrá que entregar al vendedor en el plazo de 10 días una declaración escrita que certifique la expedición o transporte de los bienes y en la que se mencione el Estado miembro de destino. Esa declaración escrita deberá indicar:
- 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).
  - La identificación de la persona que acepte los bienes en nombre del adquirente.

La realización de estas operaciones supone la obligación de reflejarlas en el **modelo 303** de autoliquidación periódica del impuesto, y también habrá que **presentar el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias**, con información adicional y detallada de las entregas intracomunitarias realizadas.

La **exención descrita anteriormente no se aplicará** a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino, en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14 de la LIVA, apartados Uno y Dos.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Los **sujetos acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia se verán obligados a ingresar el IVA cuando efectúen adquisiciones intracomunitarias, dado que no están de alta en la presentación periódica del impuesto del modelo 303**. Estos contribuyentes ingresarán el IVA utilizando un modelo no periódico en el trimestre en el que efectúen la operación (artículo 61.3 del RIVA), como establecen, por ejemplo, las consultas vinculantes

de la Dirección General de Tributos (V2661-23), de 2 de octubre de 2023 y (V0811-22), de 19 de abril de 2022.

Por lo demás, estarán exentas del impuesto:

- Las entregas de medios de transportes nuevos, efectuadas en las condiciones antes indicadas, cuando los adquirentes en destino sean personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino conforme a los apartados Uno y Dos del artículo 14 de la LIVA, o cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
- Las entregas de bienes comprendidas en el artículo 9.3.º de la LIVA, a las que resultaría aplicable la exención del artículo 25.Uno de la LIVA si el destinatario fuese otro empresario o profesional.
- Las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en las condiciones previstas en el apartado dos del artículo 9 bis de la LIVA.

#### RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea n.º C-676/22, de 29 de febrero de 2024, ECLI:EU:C:2024:186**

**Asunto: interpretación del artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA en relación con la exención de las entregas intracomunitarias de bienes.**

*«El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que procede denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido de un proveedor establecido en un Estado miembro, que haya entregado mercancías con destino a otro Estado miembro, cuando dicho proveedor no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviese la condición de sujeto pasivo en este último Estado miembro y que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el proveedor, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que dicho destinatario tuviera tal condición».*

#### CUESTIÓN

**Una fábrica de muebles, lámparas y objetos de decoración de Lugo realiza las operaciones indicadas a continuación. ¿Qué tipo de operación está realizando?**

**a) Expide una partida de muebles a un empresario de Milán que le suministra el NIF-IVA italiano.**

Se trata de una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el TAI español, al proporcionar el NIF-IVA y realizar el transporte, y una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta y no exenta en Italia.

**b) Vende en la fábrica a un turista suizo y a otro italiano unas lámparas decorativas.**

Serían entregas en el interior sujetas y no exentas al IVA español. No obstante, el turista suizo podría pedir la devolución del IVA a la salida de España si cumple los requisitos de entrega de bienes en régimen de viajeros [exportación exenta, artículo 21.2.º a) de la LIVA].

**c) Vende mobiliario de oficina a una empresa de Ceuta.**

No es una entrega intracomunitaria de bienes; tributa como exportación exenta, puesto que los muebles se envían a Ceuta.

**d) Vende a una empresa portuguesa una partida de muebles (NIF-IVA portugués) que transporta a una oficina que el empresario portugués tiene en Badajoz.**

Pese a que tiene NIF IVA y a realizar el transporte, no es una entrega intracomunitaria de bienes, pues los muebles no salen del TAI español.

**e) Envía una partida de objetos de decoración a un empresario holandés que le comunica un NIF-IVA holandés. La AEAT le informa que dicho NIF-IVA no es correcto.**

Debe solicitar la subsanación del posible error. Si el NIF-IVA holandés facilitado no es objeto de subsanación o sigue sin ser confirmado como correcto, deberá repercutir el IVA español y no aplicar la exención, puesto que, aunque se trata de una entrega intracomunitaria de bienes, no cumple los requisitos legales para aplicar la exención.

**f) Pone en Lugo a disposición de un empresario de Burdeos (facilita NIF-IVA francés) una serie de muebles.**

El empresario francés no le facilita la prueba del transporte de los muebles a Burdeos. Como en el caso anterior, no debe aplicar la exención, puesto que, pese a que se trata de una entrega intracomunitaria de bienes, no cumple los requisitos legales para aplicar la exención (en este caso, la prueba de la realización del transporte).

**g) Entrega a una empresa danesa una mesa para el despacho del gerente, que fue adquirida a un anticuario, aplicando el régimen especial de bienes usados.**

No es una entrega intracomunitaria de bienes exenta, al tratarse de bienes sujetos al régimen especial de bienes usados, tributan en origen.

## Devengo en las entregas intracomunitarias de bienes

Dado que estas entregas están exentas, el devengo no determina el momento en el que debe efectuarse el pago del IVA correspondiente a la entrega, pero sí el momento en que deben cumplirse las demás obligaciones de carácter formal que lleva aparejada la realización de estas operaciones.

Existen varias reglas para la determinación del devengo de las entregas intracomunitarias de bienes:

- **Regla general:** en las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de la LIVA, distintas de las señaladas en el apartado siguiente, el devengo del impuesto 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.
  - En el que los bienes se pongan a disposición del adquirente, en las entregas de bienes efectuadas en las condiciones señaladas en el artículo 9 bis.Dos de la LIVA.

A efectos de los dos puntos anteriores, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

- En el momento en que se produzca el incumplimiento de las condiciones a que se refiere el artículo 9 bis.Tres de la LIVA.
  - Al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses a que se refiere el artículo 9 bis.Cuatro de la LIVA.
- **Regla especial para operaciones de tracto sucesivo:** en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado que constituyan entregas intracomunitarias de bienes comprendidas en los apartados Uno y Tres del artículo 25 de la LIVA, y 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, el devengo del impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

#### **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V1535-22), de 27 de junio de 2022**

**Asunto: el devengo en las entregas intracomunitarias.**

*«2.- En relación con el devengo de las entregas intracomunitarias, debe señalarse que el artículo 75 de la Ley del Impuesto dispone que:*

*“Uno. Se devengará el Impuesto:*

*1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.*

*(...)*

*8.º En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.*

*No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.*

*Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”.*

*En consecuencia, no se producirá el devengo anticipado del Impuesto sobre el Valor Añadido, con ocasión de la percepción de un anticipo a cuenta de una entrega intracomunitaria de bienes, en los términos del artículo 25 de la Ley del Impuesto.*

(...)

*De tal modo que, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 5 de julio de 2019 y número V1746-19, cuando la consultante reciba un anticipo a cuenta de una entrega intracomunitaria de bienes, en los términos del artículo 25 de la Ley del Impuesto, no existirá obligación de expedir factura con ocasión de la percepción del citado anticipo, sin perjuicio de la factura que deba expedir por la realización de la entrega intracomunitaria de bienes, cuyo devengo se producirá en todo caso antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o transporte de los bienes con destino al adquirente.*

*No obstante, en el caso de que la consultante realice una entrega intracomunitaria de bienes exenta por el artículo 25 de la Ley 37/1992, por la que expidiese factura con anterioridad al día 15 del mes siguiente al de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al adquirente, que es la fecha límite de devengo prevista en el artículo 75.Uno.8º de la Ley del Impuesto, la citada expedición producirá por imperativo del mismo artículo 75.Uno.8º el devengo del Impuesto».*

### 1.1.1. Operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias

#### El hecho imponible en las operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias

Conforme al artículo 9.3.º de la LIVA, se trata de aquellas transferencias de bienes corporales efectuadas por un empresario que los tiene afectados a su actividad empresarial en un Estado miembro, con destino a otro Estado miembro para afectarlos a su actividad empresarial en este último Estado. En realidad, no se trata de una entrega de bienes en el sentido de la LIVA, ya que no existe transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, pues dicho poder de disposición, antes y después de la transferencia, corresponde al mismo empresario.

**A TENER EN CUENTA.** No tendrán esta consideración las transferencias realizadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos del artículo 9 bis de la LIVA. También se excluyen determinados traslados de bienes que se utilicen para la realización de las operaciones que enumera el artículo 9.3.º de la LIVA en sus letras a) a h), que serán objeto de estudio en el siguiente apartado de la obra.

Esa transferencia de bienes constituye una **operación asimilada a una entrega de bienes, que resulta exenta del impuesto en el Estado de origen, mientras que la recepción del bien en el Estado de destino constituye una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria.**

Conforme dispone el artículo 25.Tres de la LIVA, estarán exentas las operaciones asimiladas a entregas de bienes comprendidas en el artículo 9.3.º de la LIVA a las que resultaría aplicable la exención del apartado uno si el destinatario fuese otro empresario o profesional. No obstante, para aplicar

la exención en este caso, el empresario o profesional que las realice deberá justificar, tal y como exige el artículo 13.4 del RIVA:

- El transporte o expedición de los bienes a otro Estado miembro de la UE.
- Que la correlativa adquisición intracomunitaria que se produce en el Estado miembro de destino sea gravada en dicho Estado.
- Que el Estado miembro de destino le ha atribuido un NIF a efectos del IVA.

## CUESTIÓN

### Ejemplo de operación asimilada a la entrega intracomunitaria.

Mercancía enviada en consignación (depósito) a un almacén a otro Estado miembro (sin perder la titularidad, la mercancía sigue figurando en el stock de la empresa proveedora) para posteriormente ser vendida en firme al cliente final. El objetivo es dar una respuesta de servicio que no se podría dar si la mercancía estuviese almacenada en España.

## RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

### Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0165-23), de 7 de febrero de 2023

**Asunto: el riesgo asumido sobre la mercancía determina la naturaleza de las operaciones asimiladas a entregas intracomunitarias.**

*«(...) el cliente portugués no asumía el riesgo sobre el producto depositado en las instalaciones del operador logístico desde el momento de su recepción motivo por el cual la entidad consultante no realizaba una entrega intracomunitaria de bienes y el cliente portugués una adquisición intracomunitaria de bienes sino que lo que existía era una operación asimilada a una entrega intracomunitaria de bienes por parte de la consultante (transfer) en el territorio de aplicación del Impuesto y en Portugal, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes, en su caso, previa a una entrega interior al cliente portugués.*

*En este sentido, cabe destacar, el criterio reiterado de este Centro directivo en supuestos similares, por todas, la contestación vinculante de 13 de octubre de 2017, número V2623-17:*

*“Consecuentemente con la jurisprudencia del Tribunal Europeo y con lo establecido en la doctrina de este Centro Directivo, entre otras consultas vinculantes cabe citar la de 27 de febrero de 2013, n.º: V0611-13 y la de 20 de diciembre de 2007, n.º: V2730-07, cabe concluir que la operación consultada (en la que los envíos desde Alemania se realizan a los almacenes del cliente final y en la que, también el cliente, desde el momento de la recepción, asume el riesgo sobre el producto depositado y dispone del mismo para su uso industrial o comercial, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, al menos esencial) constituye a juicio de este Centro directivo una entrega intracomunitaria en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de la que será sujeto pasivo el cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo. La consultante alemana no realizará, pues, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.”*

*En este sentido y toda vez que el consultante indicaba en el escrito de consulta original que la mercancía, cuando sale de sus almacenes, responde a los pedidos realizados por los clientes finales portugueses, siendo las condiciones de venta “entrega*



LA EDITORIAL JURÍDICA DE REFERENCIA PARA  
LOS PROFESIONALES DEL DERECHO DESDE 1981



Paso a paso

Códigos  
comentados

Vademecum



Formularios



Flashes  
formativos



Colecciones  
científicas

DESCUBRA NUESTRAS OBRAS EN:

[www.colex.es](http://www.colex.es)

Editorial Colex SL    Tel.: 910 600 164    [info@colex.es](mailto:info@colex.es)

# IVA EN OPERACIONES INTERNACIONALES

# PASO A PASO

En un mercado cada vez más globalizado, es frecuente que las operaciones comerciales ya no se circunscriban al ámbito territorial de un solo Estado y que, por el contrario, tengan un carácter transfronterizo.

Conscientes de ello y de la complejidad de la materia, a través de esta guía se trata de analizar la fiscalidad del IVA en las operaciones internacionales de un modo lo más sencillo y práctico posible. A tal fin, se estudia el funcionamiento de este tributo tanto en las operaciones realizadas con países de la UE (entregas y adquisiciones intracomunitarias) como en las efectuadas con otros Estados (importaciones y exportaciones).

Igualmente, se aborda también el problema que representa el fraude del IVA en el comercio internacional, con referencia a distintas medidas que se han adoptado para perseguirlo, tanto a nivel nacional como europeo, e inclusión de jurisprudencia comunitaria que puede resultar de interés.

Todo ello, desde una aproximación a la materia llana y accesible, que incluye las últimas novedades doctrinales, jurisprudenciales y legislativas (Ley 7/2024, no convalidación del RD-ley 9/2024, etc.). Asimismo, para facilitar la comprensión, se incluyen esquemas, múltiples resoluciones administrativas y sentencias judiciales de interés, y respuesta a dudas frecuentes o pequeños supuestos prácticos.



## 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.



PVP 20,00 €

ISBN: 978-84-1194-957-6



9 788411 949576