

Superant Barreres: Operacions triangulars

21 d'abril de 2023

PONENT



SERGI ROVIRA
SERRADELL

Economista àrea Fiscal i Tributària



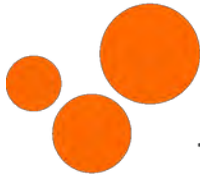
srovira@agmabogados.com



www.agmabogados.com

ACCIÓ
Catalonia &
Trade & Investment

 **Generalitat
de Catalunya**

 **AGM**
abogados

ÍNDEX

1. Flux de vendes. Tipus d'operacions de entrega de béns
2. Operacions triangulars intracomunitàries, extracomunitàries mixtes i extracomunitàries pures
3. Obligacions formals
4. Supòsits. Consultes vinculants DGT

1. Flux de vendes. Tipus d'operacions d'entregues de béns

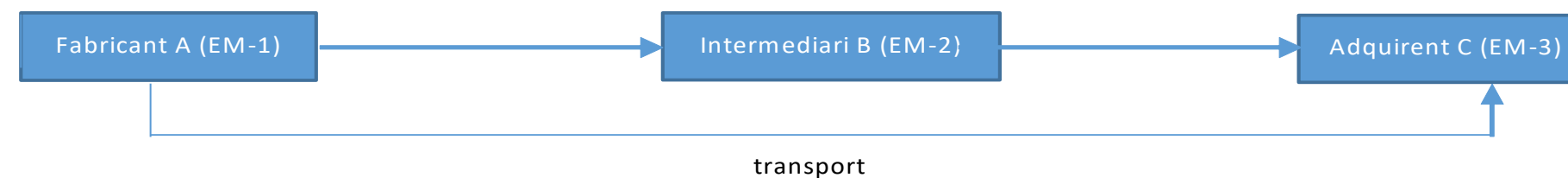
Conceptes bàsics per entendre les operacions triangulars:

1. **Adquisicions intracomunitàries de béns (arts. 13 i 71 LIVA):** béns expedits o transportats des d'un estat membre de la Unió Europea i posats a disposició d'un empresari o professional actuant com a tal, en un altre estat membre de la Unió Europea. Aquest tipus d'operacions es localitzen en destí (on es posen a disposició de l'adquirent).
2. **Entregues intracomunitàries de béns (arts. 4, 25 i 68.Dos LIVA):** entregues de béns que són objecte d'expedició o transport des d'un estat membre de la UE amb destí un altre estat membre de la Unió Europea. Aquest tipus d'operacions es localitzen on s'inicia el transport. Tot i així, si es donen el requisits de l'art. 21 LIVA, aquestes quedaran subjectes però exemptes (transport intracomunitari + NIF IVA destinatari + inclusió en el 349).
3. **Operacions interiors (entregues de béns):** entregues de béns on no hi ha hagut transport dels mateixos des d'un altre país. Aquest tipus d'operacions es localitzen on es posen a disposició de l'adquirent.
4. **Establert a efectes d'IVA (art. 84.dos LIVA):** es consideren establerts al TAI els subjectes passius que tinguin en aquest territori (i) la seu de la seva activitat econòmica, (ii) el seu domicili fiscal o (iii) un establiment permanent que intervingui en la realització d'entregues de béns i prestacions de serveis subjectes a IVA.

2. Operacions triangulars intracomunitàries

Es tracta d'operacions amb una regulació especial a efectes d'IVA amb la que es persegueix una aplicació més senzilla de l'Impost. Són operacions on intervenen tres operadors intracomunitaris: proveïdor (A), intermediari/s (B) i adquirent final (C), produint-se dues entregues successives entre ells i només hi ha un únic transport dels béns, que van del proveïdor (A) a l'adquirent final (C).

El proveïdor A, establert en l'EM-1, ven a l'intermediari B, establert en l'EM-2, i aquest a l'adquirent final C, establert en l'EM-3. Els béns, per ordre de B, s'envien directament per A a l'EM-3 amb destí a C.



D'aquesta forma es produeixen dues entregues/ adquisicions amb el tractament fiscal a efectes d'IVA:

- L'entrega per A/ adquisició per B → EIB exempta per A/ AIB exempta per part de B en l'EM-3.
- L'entrega per B/ adquisició per C → entrega interior per part de B a C en l'EM-3.

Requisits per a considerar l'AIB exempta (art. 26.Tres LIVA):

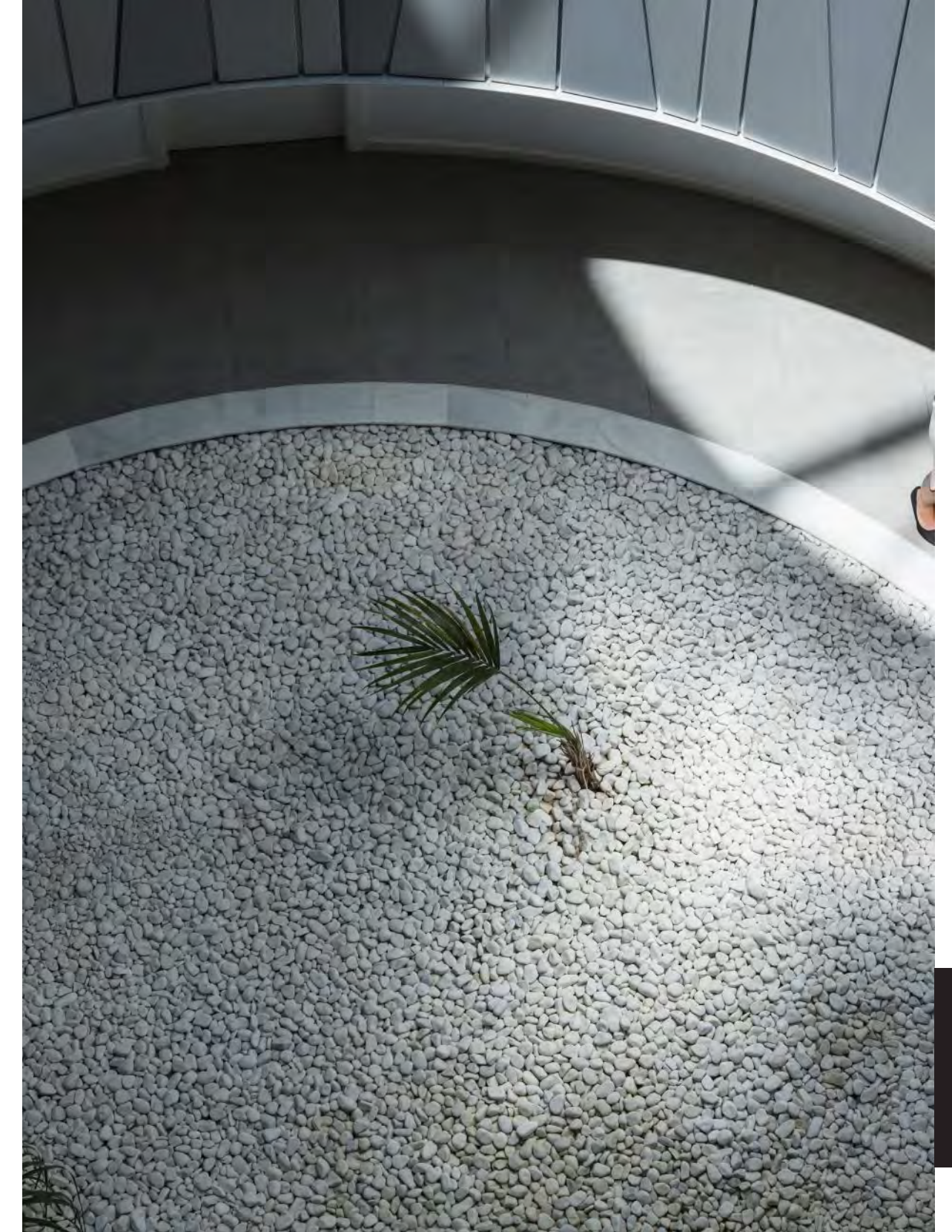
- Qui realitzi (intermediari) AIB al TAI (EM-3) ha de ser un empresari no establert ni identificat a efectes d'IVA al TAI. Ha d'estar **identificat a un altre EM UE** (no cal que hi estigui establert, pot estar-ho a un 3r estat).
- L'AIB que fa l'intermediari, s'ha de fer amb motiu d'una **entrega subsegüent** dels béns adquirits.
- L'estat d'on procedeixen els béns (EM-1), ha de ser diferent al que estigui identificat l'empresari que efectuï l'AIB i subsegüent entrega (B).
- Els béns són objecte de **transport** des de EM-1 **directament al TAI (EM-3)**, que és el lloc de destí dels béns adquirits.
- Adquirent final ha de ser **empresari identificat al TAI (EM-3)**.

2. Operacions triangulars intracomunitàries

Conclusió:

1. Intermediari B es qui realitza l'operació triangular.
2. Intermediari B no te cap obligació formal (no enregistrament ni presentació de declaracions) en l'EM-3, territori en el que es venen els bens a l'adquirent final:
 - (i) AIB esta exempta.
 - (ii) Entrega subseqüent opera ISP: No té la condició de subjecte passiu en les entregues subsegüents, ja que al no estar establert al TAI, seran subjectes passius els adquirents de les entregues subsegüents (art. 84.Uno.3 LIVA-inversió del subjecte passiu).
3. Tot i així, l'intermediari probablement haurà de complir amb les obligacions formals regulades en el l'EM-2 en el que esta identificat → Cas espanyol, intermediari identificat a Espanya:
 - (i) Consignar les entregues (AIB i entrega subsegüent a un altre EM) a la declaració recapitulativa d'operacions intracomunitàries (model 349) (arts. 79.1.5ª RIVA),

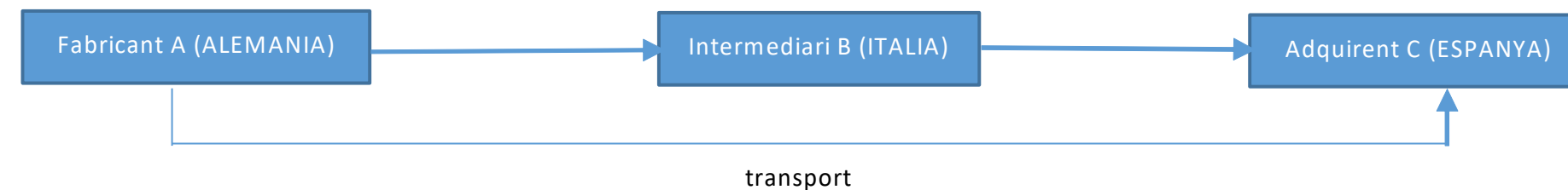
A continuació, es disposen una sèrie de cassos pràctics on s'analitzen les operacions triangulars intracomunitària.



2. Operacions triangulars intracomunitàries

Cas pràctic 1:

Una empresari establert i identificat a Itàlia es dedica a la intermediació en la comercialització de maquinaria industrial, sent el seu proveïdor un empresari alemany. Un dels clients de l'empresari italià és una empresa espanyola, la qual adquireix una màquina per import de 40.000€. L'empresari italià encarrega al seu proveïdor alemany l'enviament del be a Espanya.

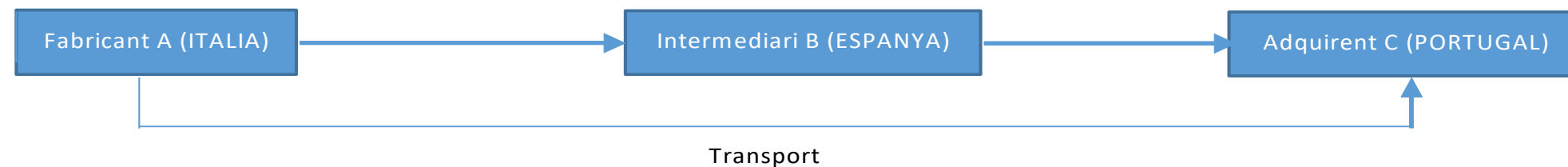


- L'operació realitzada s'adequa perfectament a les condicions que estableix l'art. 26.3 LIVA per aplicar l'exempció en operacions triangulars.
 - Operacions realitzades en aquest escenari.
1. EIB subjecte i exempta a Alemanya → (i) entrega amb transport des d'Alemanya a Espanya i (ii) l'empresari italià proporciona el seu NIF IVA italià.
 2. AIB subjecte i exempta a Espanya realitzada per l'empresa italiana (intermediari B) → (i) l'empresari italià no està establert ni identificat a Espanya (identificat a Itàlia) (ii) AIB s'efectua per la realització d'una entrega posterior d'aquests bens a l'empresari espanyol (iii) els bens són transportats des de Alemanya (estat diferent a Itàlia i Espanya) i (v) l'adquirent és un empresari o professional identificat a Espanya.
 3. Entrega interior a Espanya, subjecte a IVA espanyol on el subjecte passiu és l'adquirent espanyol (inversió del subjecte passiu).

2. Operacions triangulars intracomunitàries

Cas pràctic 2:

Una empresa espanyola dedicada a la venda de sabates, ha adquirit a un proveïdor italià 150 parells de sabates que immediatament ven a un empresari portuguès. L'entitat espanyola encarrega a l'empresari italià que envii la mercaderia, per compte de la pròpia empresa espanyola, des de Roma a Lisboa, seu del empresari portuguès. L'empresa espanyola no esta identificada ni a Itàlia ni a Portugal, però sí a Espanya.



➤ ¿És una operació triangular?

1. Operadors identificats en tres estats membres UE diferents. ✓
2. Dues entregues successives entre ells (i) fabricant a intermediari i (ii) intermediari a adquirent final. ✓
3. Únic transport des de Itàlia fins a Portugal. ✓

➤ Operacions realitzades en aquest escenari:

1. EIB subjecte i exempta a Itàlia.
2. AIB subjecte i exempta a Portugal realitzada per l'empresa espanyola (intermediari B).
3. Entrega interior a Portugal, subjecte a IVA portuguès on el subjecte passiu és l'adquirent portuguès (inversió del subjecte passiu).

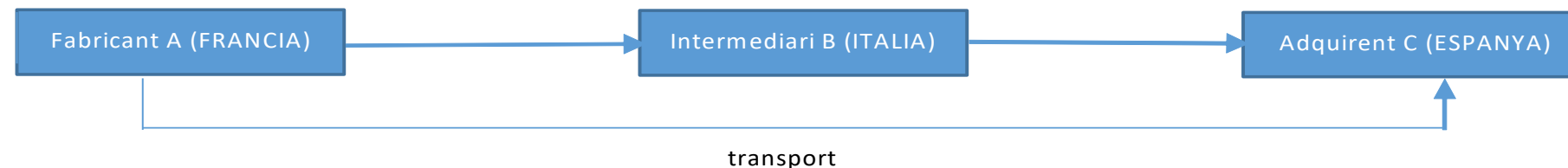
➤ Conclusió: aplicació del regim especial d'operacions triangulars on l'intermediari no haurà de registrar-se a Portugal ni té cap tipus d'obligació formal. Tot i així, a Espanya haurà de presentar el 349 declarant l'operació triangular.



2. Operacions triangulars intracomunitàries

Cas pràctic 3:

Una empresa italiana A dedicada a la adquisició i venda de fruita ha adquirit d'una empresa francesa B 200 tones de pomes. L'entitat italiana ha encarregat al proveïdor francès que enviï la fruita directament a una empresa espanyola C, a la que li ha venut la fruita. L'empresa italiana A no té establiment permanent a Espanya.



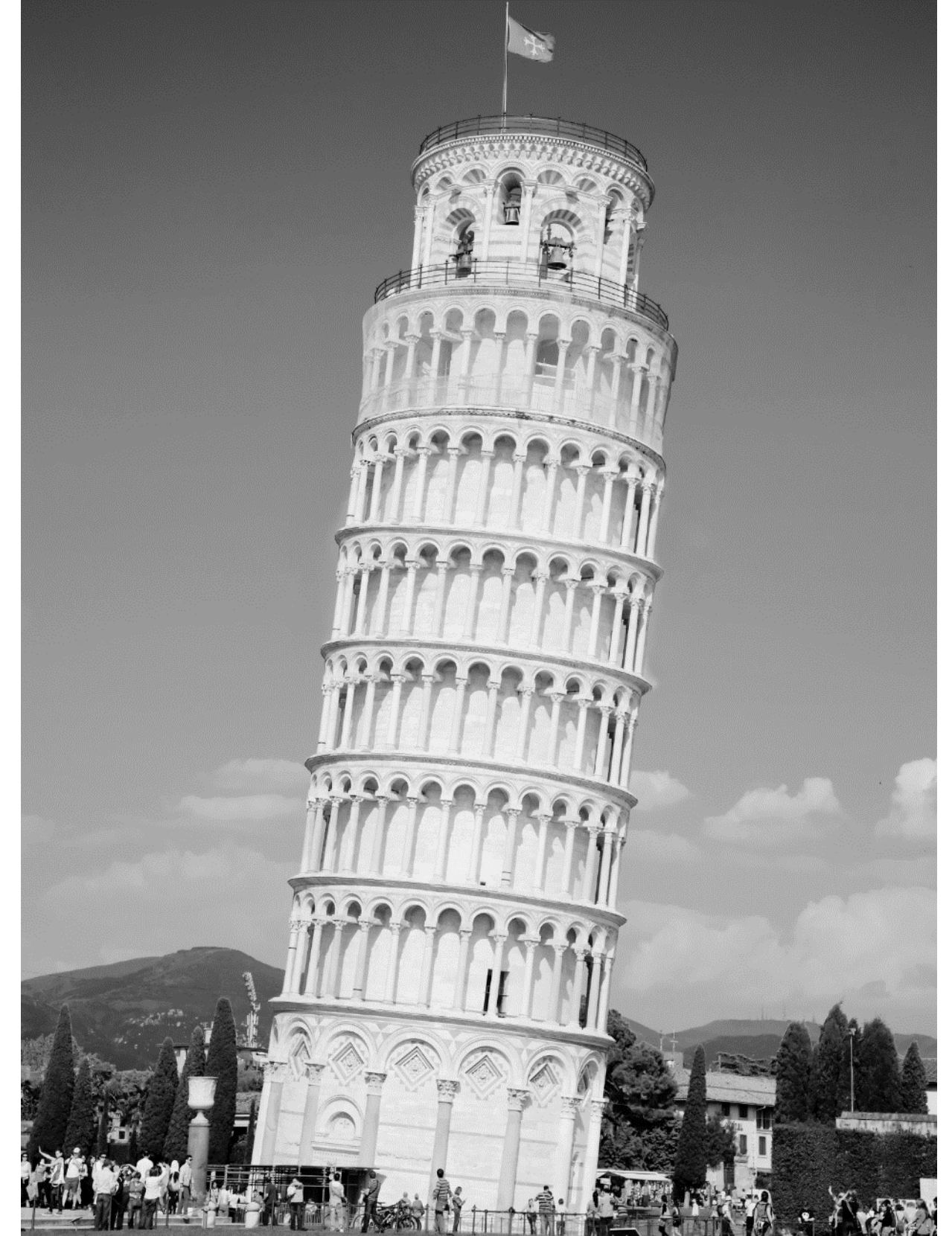
➤ ¿És una operació triangular?

1. Operadors identificats en tres estats membres UE diferents. ✓
2. Dues entregues successives entre ells (i) fabricant a intermediari i (ii) intermediari a adquirent final. ✓
3. Únic transport des de França fins a Espanya. ✓

➤ Operacions realitzades en aquest escenari:

1. EIB subjecte i exempta a França.
2. AIB subjecte i exempta a Espanya realitzada per l'empresa italiana (intermediari B).
3. Entrega interior a Espanya, subjecte a IVA espanyol on el subjecte passiu és l'adquirent espanyol (inversió del subjecte passiu).

- Conclusió: aplicació del regim especial d'operacions triangulars on l'intermediari no haurà de registrar-se a Espanya ni té cap tipus d'obligació formal. Tot i així, previsiblement a Itàlia haurà de presentar el 349 declarant l'operació triangular.



2. Operacions triangulars intracomunitàries

Cas pràctic 4:

Una empresa britànica ven a una entitat espanyola bens adquirits a un empresari portuguès. Les mercaderies provenen directament de Portugal amb destí a l'entitat espanyola.

A) L'empresa britànica està identificada a efectes d'IVA en un estat membre de la UE diferent de Portugal i Espanya.

B) L'empresa britànica no està identificada a efectes d'IVA en cap estat membre de la UE.

➤ ¿És una operació triangular?

Supòsit A:

1. Operadors identificats en tres estats membres UE diferents. ✓
2. Dues entregues successives entre ells (i) fabricant a intermediari i (ii) intermediari a adquirent final. ✓
3. Únic transport des de Portugal fins a Espanya. ✓

Conclusió→ operació triangular amb aplicació de l'exempció a l'AIB (article 26.3 LIVA).

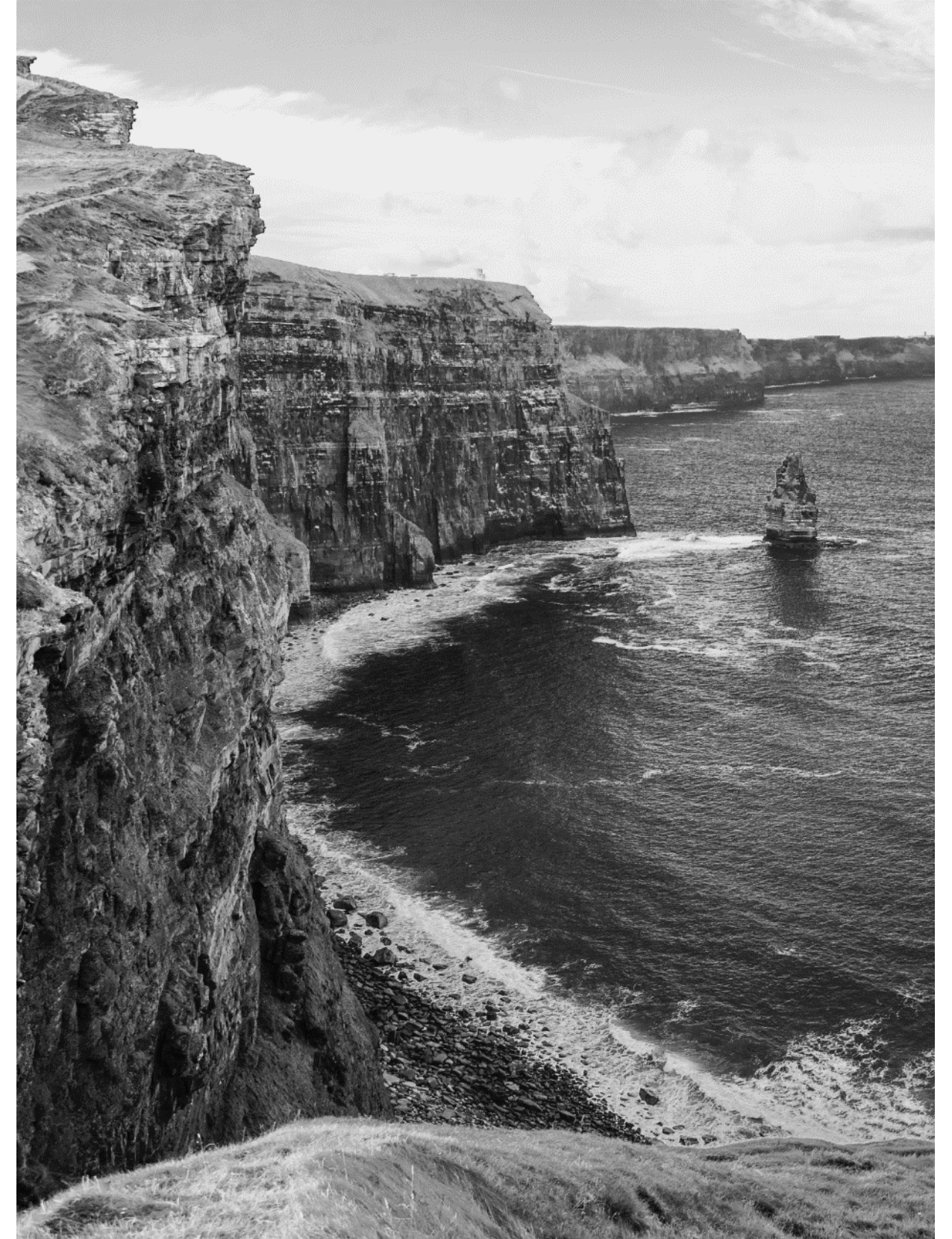


2. Operacions triangulars intracomunitàries

Supòsit B:

1. Operadors identificats en tres estats membres UE diferents. 
 - L'empresari britànic no està identificat en un estat membre de la UE.
2. Dues entregues successives entre ells (i) fabricant a intermediari i (ii) intermediari a adquirent final. 
3. Únic transport des de Portugal fins a Espanya. 

Conclusió → no aplicació de l'exempció a l'AIB (art. 26.3 LIVA) i, per tant, AIB estaria subjecte i no exempta. L'intermediari britànic és subjecte passiu i haurà de registrar-se a efectes d'IVA a Espanya. La tributació de l'entrega subseqüent en favor de l'adquirent espanyol serà la mateixa: subjecte i no exempta d'IVA amb aplicació de la inversió del subjecte passiu.

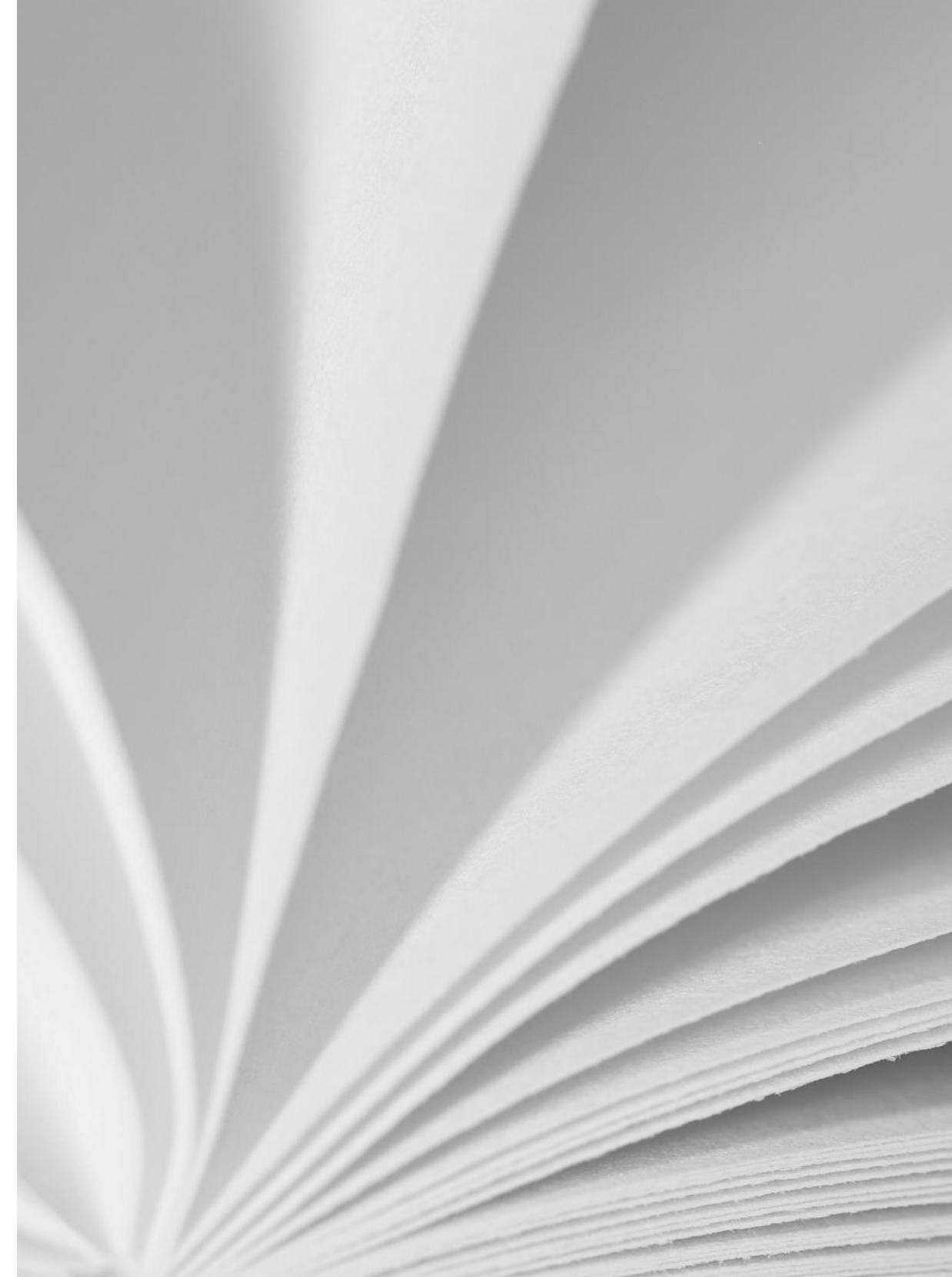


2. Operacions triangulars extracomunitàries

Si bé les operacions triangulars venen definides des de la perspectiva de l'IVA només per a transaccions intracomunitàries, en la pràctica es habitual trobar-s'hi amb empreses ubicades en països tercers, on es poden diferenciar des d'aquest punt de vista:

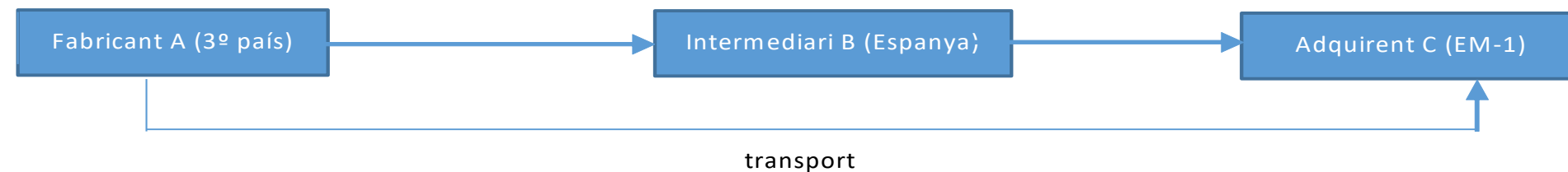
- **Operacions triangulars extracomunitàries mixtes**: quan el fabricant A o l'adquirent final C pertanyen a un país tercer fora de l'UE mentre que els altres dos són comunitaris.
- **Operacions triangulars extracomunitàries pures**: quan el fabricant i l'adquirent final pertanyen a països tercers fora de l'UE.

A partir d'aquestes distincions, es procedeix a analitzar la fiscalitat a efectes d'IVA de cadascuna d'aquestes operacions des de la perspectiva de l'intermediari B, suposant que es troba establert a Espanya.



2. Operacions triangulars extracomunitàries mixtes

El fabricant A o l'adquirent final C pertanyen a un país tercer fora de l'UE mentre que els altres dos són comunitaris.



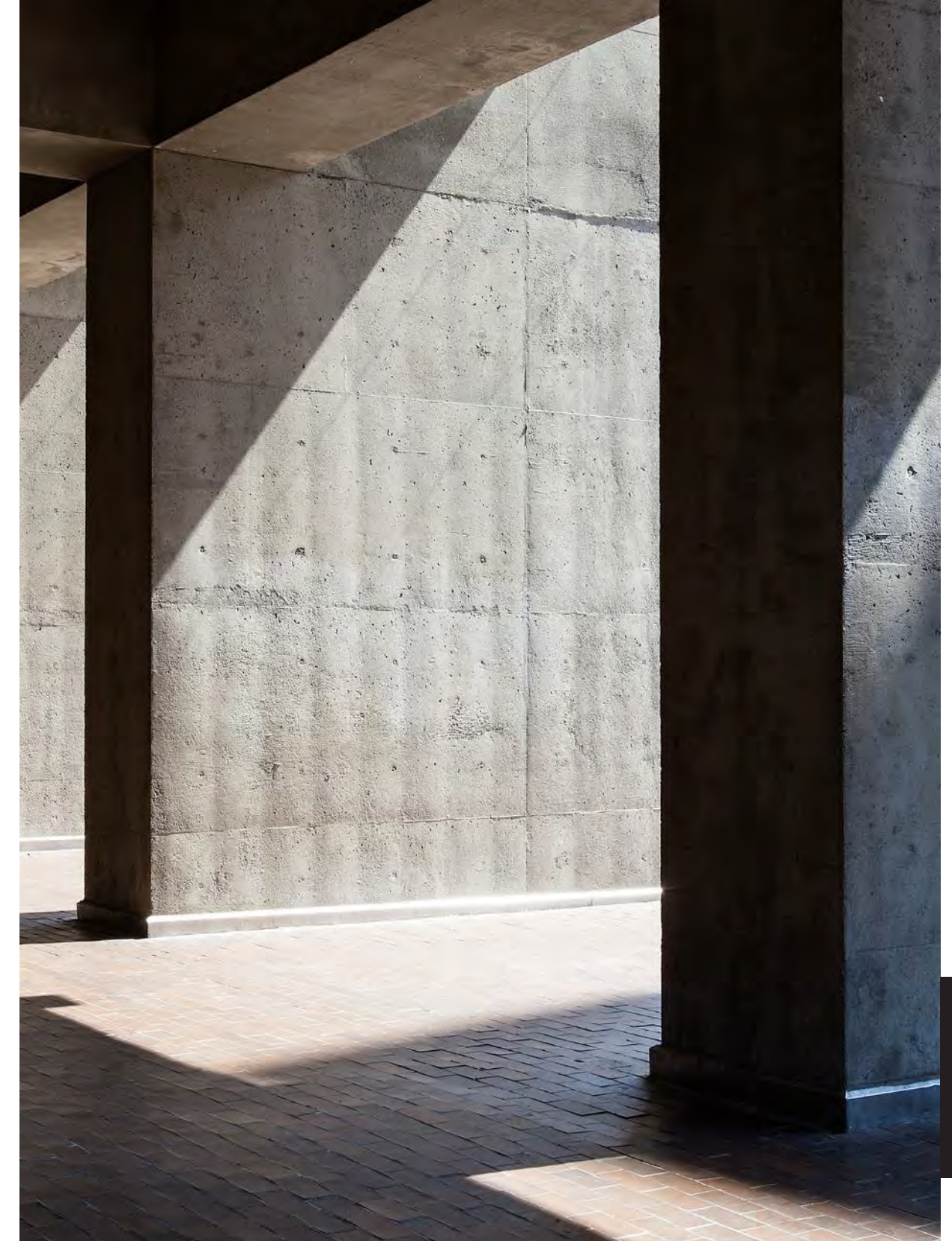
La compra realitzada per l'intermediari B es considera una **importació en l'EM-1**, per tant **no està subjecte a IVA espanyol i no es declara a Espanya**. La posterior venda en l'EM-1 originarà un fet imposable gravat per aquest EM.

Conclusió: l'operativa descrita no dona lloc a cap operació subjecte a IVA espanyol i per tant no subjecte a obligació de declaració a efectes d'IVA.



La compra realitzada per l'intermediari B es considera una **operació exempta prèvia a una posterior exportació**, en la que no hi ha transport de mercaderia a Espanya. La venda que realitza B a C en el 3º país es una exportació i per tant exempt d'IVA.

➤ **Conclusió:** l'operativa no genera tributació en seu de l'intermediari B a efectes d'IVA.



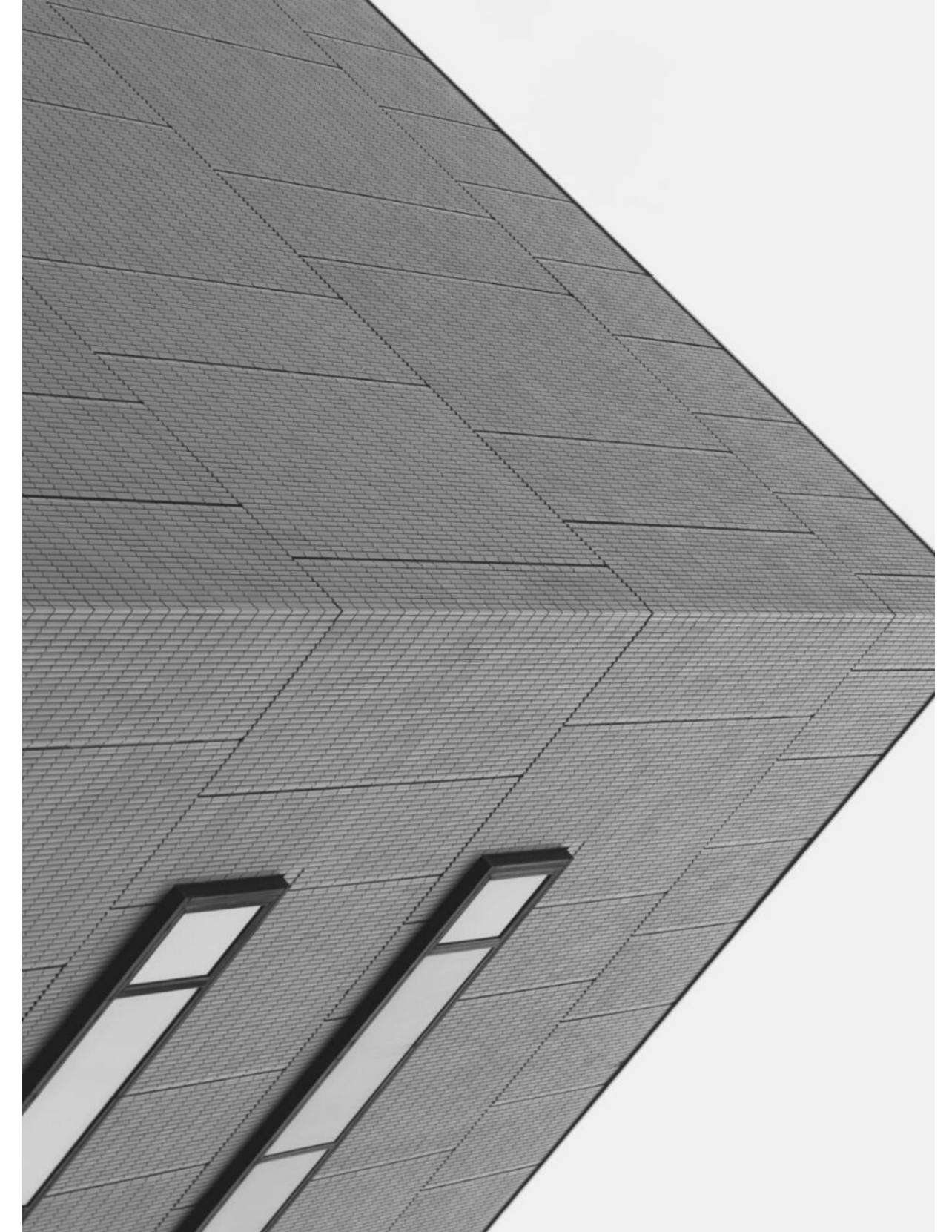
2. Operacions triangulars extracomunitàries pures

El fabricant A i l'adquirent final C pertanyen a un països tercers fora de l'UE.



La compra realitzada per l'intermediari B es considera una **importació en el tercer país**, per tant **no està subjecte a IVA espanyol i no es declara a Espanya**. La posterior venda en el tercer país originarà un fet imposable gravat per aquest tercer país.

Conclusió: l'operativa descrita no dona lloc a cap operació subjecte a IVA espanyol i per tant no subjecte a obligació de declaració a efectes d'IVA.



3. Obligacions formals en les operacions triangulars intracomunitàries

En la següent taula s'exposen les obligacions formals des de la perspectiva dels diferents operadors que intervenen en una operació triangular, tenint en compte que aquests estan identificats al TAI:

Operador identificat al TAI	Model 303	Model 390	Model 349	SII	Emissió factura
Intermediari	NO	NO	Sí, amb clau T i NIF IVA de l'adquirent final.	NO	Referencia a l'aplicació del mecanisme d'inversió del subjecte passiu (article 84.Uno. 2º LIVA).
Fabricant	Sí- Casella 59 (<i>"Entregas intracomunitarias de bienes y servicios"</i>)	Sí- Casella 103 (<i>"Entregas intracomunitarias exentas"</i>)	Sí, amb clau E i NIF IVA de l'intermediari.	Llibre factures emeses amb clau 2, consignat país de residència + NIF VAT + tipus operació exempta amb clau E5: exempta art. 25 LIVA	Referencia a l'article de la LIVA que preveu la exempció (article 25 LIVA). Recomanació: adicionalment incloure dades de l'adquirent final.

3. Obligacions formals en les operacions triangulars intracomunitàries

Operador identificat a Espanya	Model 303	Model 390	Model 349	SII	Emissió factura
Adquirent final	SÍ- Caselles 12 i 13 (<i>"Otras operaciones con ISP, excepto adq. Intracom"</i>) i caselles 28 i 29 (<i>"Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes"</i>).	SÍ- Caselles 27 i 28 (<i>"IVA devengado en otros supuestos de inversión del sujeto pasivo"</i>) i caselles 605 i 606 (<i>"IVA deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes"</i>).	NO	Llibre factures rebudes amb clau S2: "Sujeta- No exenta – Inv. Sujeto pasivo." no es registrarà cap dada en el Llibre de factures emeses.	-

4. Supòsits. Consultes vinculants DGT

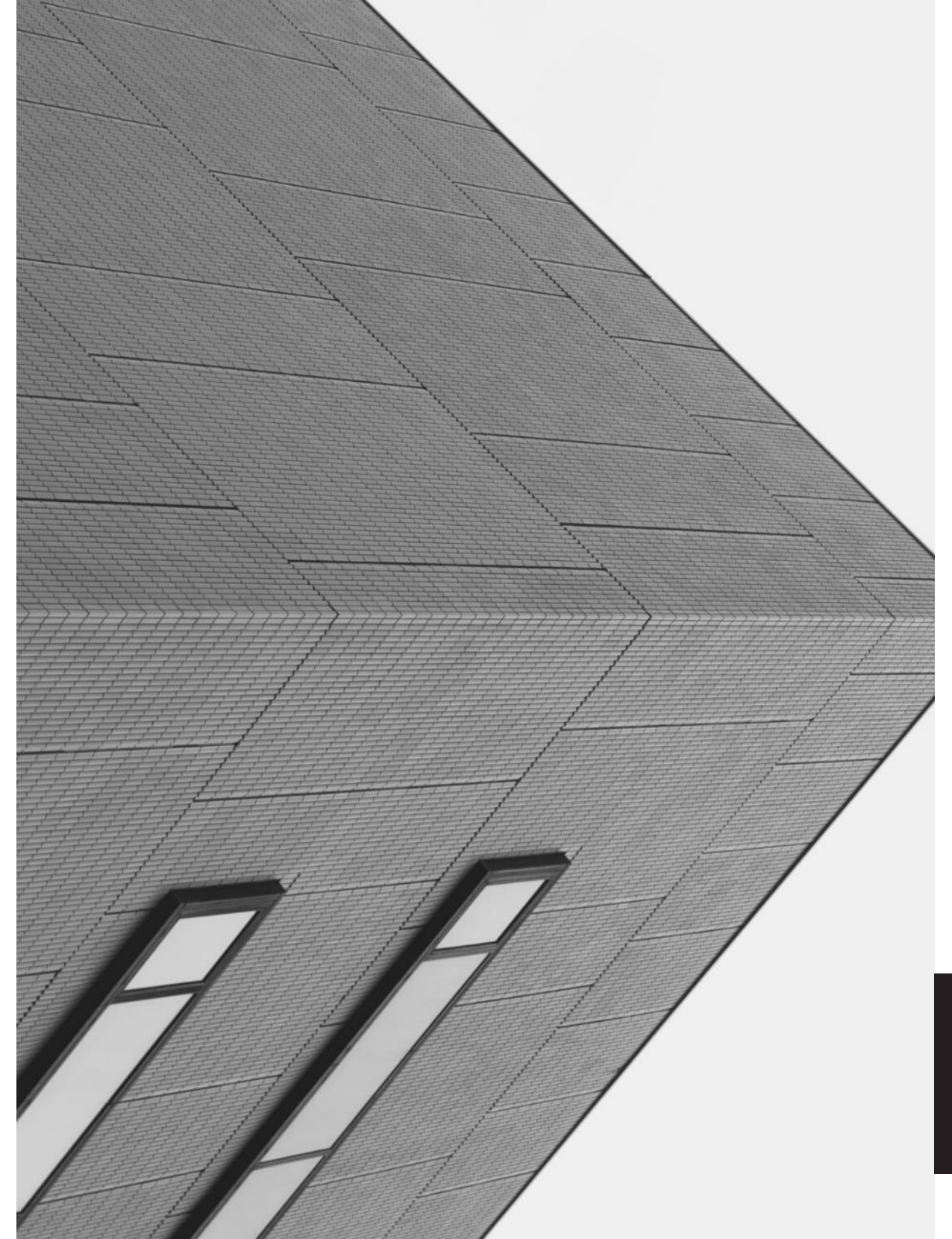
A continuació s'exposa una sèrie de consultes vinculants emeses per la Direcció general de Tributs en relació amb les operacions triangulars:

V0746-11 → Incompliment de requisits art. 26.3 LIVA:
Falta d'acreditació del transport i falta de confirmació de la validesa del NIF IVA de l'adquirent.

V0996/14 → Incompliment de requisits art. 26.3 LIVA:
Intermediari identificat amb NIF IVA en el país d'expedició de les mercaderies.

V2136/21 → Incompliment de requisits art. 26.3 LIVA:
Intermediari no realitza una AIB → els béns son transportats des de un país tercer per un proveïdor empresari no identificat amb NIF IVA en l'EM.

V0042/21 → Incompliment de requisits art. 26.3 LIVA:
Existència de més d'un transport de mercaderies.



SOM AGM ABOGADOS

Amb més de 35 anys de recorregut, AGM Abogados sempre ha tingut el mateix objectiu: trobar la millor i la més ràpida solució als problemes legals dels nostres clients.

És per això que reunim a un equip internacional de més de 100 professionals, repartits entre Barcelona, Sabadell, Madrid i París, cadascun especialitzat en la seva àrea en concret i, sobretot, apassionats per la seva feina.

Som un dels 35 despatxos d'advocats espanyols més importants del país i l'únic que compta amb oficina pròpia a França.

Els prestigiosos rànking de despatxos d'advocats ens recomanen:



Best Lawyers



IFLR1000



TROBA'NS



Barcelona

Pau Clarís, 139 | 08009
Tel: +34 93 487 11 26
Fax: +34 93 487 00 68
agm@agmabogados.com



Sabadell

C/del Sol, 217, local | 08201
Tel: +34 93 715 51 36
Fax: +34 93 725 38 45
sabadell@agmabogados.com



Madrid

Pº Castellana, 140 | 28046
Tel: +34 91 562 13 86
Fax: +34 91 561 53 83
madrid@agmabogados.com



París

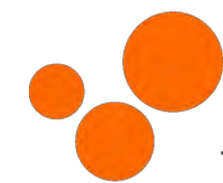
27, rue Dumont d'Urville | 75116
Tel: +33 1 44 43 00 70
Fax: +33 1 47 20 57 70
paris@agmabogados.com

L'EQUIP QUE T'ACOMPANYA DEL PRINCIPI AL FINAL



Segueix-nos i
comparteix la teva opinió
@AGMAbogados

www.agmabogados.com

 **AGM**
abogados