

ÍNDICE SISTEMÁTICO

	<u>PÁGINA</u>
Sumario	5
Prólogo	7
Abreviaturas	13
Unidad 1. El impuesto sobre el valor añadido: evolución histórica, armonización comunitaria y principios generales	15
1. La implantación del impuesto sobre el valor añadido	16
1.1. Orígenes y desarrollo del impuesto sobre el valor añadido en Europa	16
1.2. Implantación y desarrollo del impuesto sobre el valor añadido en España	20
1.3. Normativa comunitaria vigente en materia de impuesto sobre el valor añadido	21
2. Definición de los principios generales del impuesto sobre el valor añadido	23
2.1. Los principios generales del derecho comunitario y su aplicación al impuesto sobre el valor añadido: la autonomía, la aplicabilidad directa y la primacía del derecho comunitario	24
2.2. El principio de neutralidad	29
2.3. El principio del gravamen en el lugar del consumo	34
2.4. Otros principios generales del derecho comunitario en materia de impuesto sobre el valor añadido	38
2.4.1. Principio de proporcionalidad	38
2.4.2. Principio de interpretación comunitaria de las normas	39
2.4.3. Principio de uniformidad	41
2.4.4. Principio de generalidad	41
3. El derecho comunitario como parámetro de la validez del derecho nacional	43
3.1. El derecho comunitario como fuente del derecho tributario	43
3.2. Las fuentes del sistema armonizado de impuesto sobre el valor añadido	44

3.3. El control de la aplicación de las disposiciones de armonización	46
3.3.1. Mecanismos de control	46
3.3.2. Consecuencias de los incumplimientos	47
3.4. Procedimientos para obtener la restitución del ilícito comunitario en el ordenamiento nacional	51
3.4.1. Declaraciones-liquidaciones que no hayan sido revisadas	51
3.4.2. Ingresos realizados en virtud de actos administrativos	53
3.4.2.1. Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza	53
3.4.2.2. Ingresos en virtud de actos administrativos firmes	54
Unidad 2. Las reglas de localización del hecho imponible	57
1. El significado de las reglas de localización en el impuesto sobre el valor añadido	59
1.1. Las reglas de localización y el lugar de consumo	59
1.2. Las reglas de localización como regla de solución de conflictos	60
2. Lugar de realización de las entregas de bienes	61
2.1. Regla general de localización de las entregas de bienes	62
2.2. Regla especial de localización de las entregas de bienes que sean objeto de transporte ...	64
2.3. Regla especial de entregas de bienes realizadas por el importador (ventas en cadena) ..	66
2.4. Regla especial para la entrega de bienes con instalación y montaje	68
2.5. Regla especial para la entrega de bienes inmuebles	69
2.6. Regla especial para la entrega de bienes a bordo de medios de transporte que realizan viajes intracomunitarios	70
2.7. Regla especial para el régimen de ventas a distancia	72
2.8. Regla especial para las entregas de productos objeto de impuestos especiales	72
2.9. Regla especial para las entregas de gas y electricidad	73
3. Las reglas de localización de los servicios	75
3.1. Los conceptos de sede de la actividad y de establecimiento permanente	75
3.1.1. Sede de la actividad	75
3.1.2. El concepto de establecimiento permanente	77
3.2. La regla general de localización de las prestaciones de servicios	86
3.2.1. Formulación de la regla general	86
3.2.2. Determinación de la condición empresarial del destinatario de los servicios ..	89
3.2.3. Localización geográfica del prestador y del destinatario de los servicios	94
3.2.4. Servicios prestados por un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto para no empresarios que no se localizan en el territorio de aplicación del impuesto: la «exportación» de servicios	99
3.2.5. La regla de cierre del artículo 70.Dos: servicios cuya utilización efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto	106
3.3. Reglas especiales de localización de los servicios	107
3.3.1. Servicios relacionados con los inmuebles	108
3.3.2. Servicios de transporte	112
3.3.3. Servicios localizados en el lugar de su realización material	114
3.3.4. Servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión	116

3.3.5. Servicios de restaurante y catering	118
3.3.6. Servicios de mediación	120
3.3.7. Otros servicios localizados en el lugar de prestación material: trabajos y dictámenes sobre bienes muebles corporales, servicios accesorios a los transportes y servicios culturales y asimilados	121
3.3.8. Arrendamiento de medios de transporte	124
3.3.9. Transportes intracomunitarios cuyo destinatario no sea un empresario o profesional	125
4. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes	126
4.1. La regla general de localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes	126
4.2. La regla cautelar para la localización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que no hayan sido declaradas en el lugar de llegada de las mercancías	126
5. Localización de las importaciones	129
Unidad 3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes	131
1. La creación del mercado interior y sus consecuencias en el impuesto sobre el valor añadido ...	133
2. La regulación jurídica del régimen transitorio	137
3. El hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes	139
3.1. Rasgos calificadores de la adquisición intracomunitaria de bienes	139
3.1.1. Existencia de una entrega de bienes	140
3.1.2. Existencia de un transporte, con origen en el territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro y destino en el territorio de aplicación del impuesto	141
3.1.3. La adquisición debe realizarse por empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siendo transmitentes de los bienes empresarios o profesionales	143
3.2. Operaciones excluidas del concepto de entregas intracomunitarias	143
3.2.1. Entregas efectuadas por empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de franquicia	144
3.2.2. Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	144
3.2.3. Adquisiciones de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje en destino	145
3.2.4. Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia ...	146
3.2.5. Las adquisiciones de bienes objeto de impuestos especiales (art. 68.Cinco LIVA)	146
3.2.6. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta ley	147
3.2.7. Las adquisiciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad (art. 68.Siete LIVA)	148
3.3. Operaciones asimiladas a la adquisición intracomunitaria de bienes	148
3.3.1. Afectación de bienes por un empresario (transferencia de bienes o transfert)	150
3.3.2. Afectación de bienes por la Organización del Tratado del Atlántico Norte ...	151
3.3.3. Cláusula de cierre: otras adquisiciones que no provienen de una entrega	152

3.4. Regímenes especiales en las adquisiciones intracomunitarias	153
3.4.1. Personas con régimen especial	153
3.4.1.1. Personas que pueden acogerse a este régimen	154
3.4.1.2. Contenido del régimen	155
3.4.2. Régimen especial de los medios de transporte nuevos	157
3.4.2.1. Ámbito subjetivo	157
3.4.2.2. Ámbito objetivo	159
3.4.3. Régimen especial de las ventas a distancia	159
3.4.3.1. Operaciones con la consideración de ventas a distancia	160
3.4.3.2. Reglas de localización aplicables	161
4. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y los regímenes especiales del impuesto	162
4.1. El régimen simplificado	162
4.2. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	163
4.3. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y de colección	164
4.4. El régimen especial del oro de inversión	165
4.5. Régimen especial del recargo de equivalencia	166
4.6. El régimen especial de impuesto sobre el valor añadido de caja	167
5. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	168
5.1. Exenciones por asimilación a las operaciones interiores	168
5.2. Exenciones por asimilación a las importaciones	169
5.3. Exención en operaciones triangulares	169
5.4. Exención en adquisiciones intracomunitarias realizadas por no establecidos	171
6. Devengo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	172
7. Base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	173
8. Sujeto pasivo en las adquisiciones intracomunitarias de bienes	175
Unidad 4. Importaciones de bienes	177
1. Ámbito de aplicación de las importaciones	180
2. El hecho imponible en las importaciones	180
2.1. Importaciones	180
2.2. Entradas de bienes procedentes de territorios terceros que no constituyen importaciones	183
2.3. Operaciones asimiladas a las importaciones	187
2.3.1. Incumplimiento de los requisitos para la existencia de una operación asimilada a la exportación de buques y aeronaves	188
2.3.2. Operaciones realizadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares y con organizaciones internacionales	189
2.3.3. Salidas de las áreas previstas en el artículo 23 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido y de los regímenes contemplados en el artículo 24 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, cuando los bienes hayan sido objeto de entregas de bienes o prestaciones exentas durante su permanencia en los mismos; salida de bienes que han estado vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero	190

3. Devengo de las importaciones	195
3.1. Devengo en las importaciones propiamente dichas	195
3.2. Devengo en las operaciones asimiladas a las importaciones	196
4. Exenciones en las importaciones	199
4.1. Exenciones análogas a las entregas de bienes	199
4.1.1. Entregas de sangre	199
4.1.2. Buques, aeronaves y plataformas petrolíferas	199
4.1.3. Operaciones financieras	201
4.1.4. Bienes importados con destino a otro Estado miembro	201
4.2. Exenciones análogas a las franquicias aduaneras	203
4.2.1. Bienes personales	203
4.2.2. Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual	204
4.2.3. Importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria	205
4.2.4. Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio	205
4.2.5. Importaciones de bienes personales por causa de herencia	206
4.2.6. Importaciones de bienes muebles efectuadas por estudiantes	206
4.2.7. Importaciones de bienes de escaso valor y pequeños envíos	206
4.2.8. Bienes en régimen de viajeros	207
4.3. Exenciones para bienes con fines sociales, educativos, científicos, culturales y otros bienes exentos de valor comercial	208
4.3.1. Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación	209
4.3.2. Importaciones de sustancias terapéuticas y reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos	209
4.3.3. Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos	210
4.3.4. Importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales	210
4.3.5. Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos	210
4.3.6. Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía	211
4.3.7. Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes	211
4.3.8. Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos	212
4.3.9. Importaciones de objetos de colección o de arte	212
4.3.10. Importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías y de bienes destinados al acondicionamiento o alimentación de animales en ruta	212
4.3.11. Importaciones de carburantes y lubricantes	212
4.3.12. Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios	213
4.4. Exenciones en el marco de relaciones internacionales	213
4.4.1. Importaciones de documentos diversos	213
4.4.2. Importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas	214
4.4.3. Importaciones de bienes en régimen diplomático o consular y de organismos internacionales	215
4.5. Exenciones relacionadas con determinadas operaciones comerciales	215
4.5.1. Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad	215
4.5.2. Importaciones de productos en explotaciones limítrofes	216

4.5.3. Importaciones de bienes con fines de promoción comercial	217
4.5.4. Importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial	218
4.5.5. Importaciones de documentos de carácter turístico	218
4.5.6. Importaciones de productos de la pesca	219
4.6. Exenciones técnicas	219
4.6.1. Reimportaciones de bienes	219
4.6.2. Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones	220
4.6.3. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero	222
4.6.4. Importaciones de bienes que van a ser objeto de instalación y montaje	223
4.6.5. Importaciones temporales con exención parcial	224
4.6.6. Importaciones de gas, electricidad, de calor o de frío	224
5. Sujeto pasivo de las importaciones	225
5.1. Importador en las importaciones propiamente dichas	225
5.2. Importador en las operaciones asimiladas a las importaciones	226
6. Base imponible en las importaciones	227
6.1. Base imponible en las importaciones propiamente dichas	227
6.1.1. Valor en aduana	227
6.1.1.1. El valor de transacción	228
6.1.1.2. Criterios alternativos de valoración de las mercancías en aduana ..	229
6.1.2. Adiciones al valor en aduana	231
6.1.2.1. Tributos	231
6.1.2.2. Gastos accesorios	232
6.2. Base imponible en las operaciones asimiladas a las importaciones	232
6.2.1. Operaciones asimiladas a la importación resultantes de operaciones asimiladas a exportaciones previas	232
6.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones para el abandono de áreas exentas y regímenes suspensivos aduaneros y fiscales	233
6.2.2.1. Régimen de depósito distinto del aduanero	233
6.2.2.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que abandonan áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales suspensivos, distintos del régimen de depósito distinto del aduanero	234
Unidad 5. Entregas intracomunitarias de bienes	237
1. La entrega intracomunitaria en el marco del impuesto sobre el valor añadido	239
2. Requisitos para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes	241
2.1. Rasgos calificadores de la entrega intracomunitaria de bienes	241
2.2. Existencia de una entrega de bienes	242
2.3. Existencia de un transporte, con origen en el territorio de aplicación del impuesto y destino en el territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro	243
2.4. Los bienes objeto de la entrega intracomunitaria deben remitirse a empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como empresarios, siempre que en este caso se supere el umbral fijado por el Estado miembro de destino o se opte por la tributación en destino	250

3. Entregas de medios de transporte nuevos	252
4. Operaciones excluidas del concepto de entregas intracomunitarias	253
4.1. Entregas de bienes que hayan tributado con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	254
4.2. Entregas efectuadas para PERES que no se encuentren sujetas en el Estado miembro de destino por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 14 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido	255
5. Operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes (transfert)	256
5.1. Exención en la operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes (transfert)	256
5.2. Operaciones excluidas de las asimiladas a la entrega intracomunitaria de bienes (transfert)	257
5.2.1. Entregas de bienes a las que se aplica el régimen de ventas a distancia	257
5.2.2. Entregas de bienes objeto de impuestos especiales	258
5.2.3. Bienes expedidos para ser objeto de entregas intracomunitarias o de exportación desde el territorio de llegada	258
5.2.4. Remisión de bienes para que sean objeto de trabajos sobre bienes muebles corporales, que posteriormente se reexpiden al territorio de aplicación del impuesto	260
5.2.5. Bienes remitidos para la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España	261
5.2.6. Bienes remitidos para su utilización temporal, por un periodo que no exceda de 24 meses, que podrían acogerse a importación temporal, con exención total de los derechos de importación	262
5.2.7. Bienes empleados en entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración	263
6. El fraude en las entregas intracomunitarias	263
6.1. El fraude en las operaciones intracomunitarias: una cuestión fundamental para los ingresos fiscales	263
6.2. La operativa del fraude	265
6.2.1. El fraude en las adquisiciones	265
6.2.2. El fraude carrusel	266
6.2.3. Otras modalidades del fraude carrusel	267
6.2.3.1. Fraude carrusel documental	267
6.2.3.2. Fraude carrusel extracomunitario	267
6.2.3.3. Fraude en las entregas	267
6.2.3.4. Fraude del facturador cruzado o cruz belga	268
6.2.3.5. La trucha remota	268
6.2.3.6. La suplantación del número de operador	268
6.3. Los sujetos participantes en el fraude	269
6.3.1. La trucha	269
6.3.2. Las sociedades pantalla	269
6.3.3. La sociedad agente	270
6.3.4. La sociedad instrumental	270
6.4. Principales sectores de fraude ligado a operaciones internacionales	270
6.5. Actuaciones de prevención y represión del fraude en las operaciones internacionales: opciones adoptadas en la Unión Europea	271

6.6. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con las distintas medidas adoptadas contra el fraude carrusel	272
6.6.1. Pérdida del derecho a la deducción	272
6.6.2. El establecimiento de responsabilidad	277
6.7. Medidas arbitradas en España	279
6.7.1. Actuaciones y procedimientos en materia censal: la baja en el registro de operadores intracomunitarios	279
6.7.2. Responsabilidad por participación en tramas de fraude	280
6.7.2.1. Responsabilidad subsidiaria	280
6.7.2.2. La condición de empresario o profesional del adquirente	281
6.7.2.3. Ausencia de declaración e ingreso de las cuotas repercutidas	281
6.7.2.4. Existencia de un precio notoriamente anómalo	281
6.7.3. La exigencia de garantías en la devolución	282
Unidad 6. Exportaciones	283
1. Las exportaciones como operaciones exentas en el marco general del impuesto sobre el valor añadido	286
2. Operaciones de exportación de bienes	287
2.1. Exportaciones directas	288
2.2. Exportaciones indirectas	291
2.2.1. Exportaciones de carácter comercial	291
2.2.2. Entregas en régimen de viajeros	293
2.2.3. Entregas en las tiendas libres de impuestos	294
2.3. Entregas a organismos reconocidos que exporten los bienes para actividades humanitarias	294
3. Prestaciones de servicios relacionadas con las exportaciones	295
3.1. Trabajos realizados sobre bienes muebles exportados	296
3.1.1. Bienes sobre los que se pueden realizar los trabajos	296
3.1.2. Contenido de los trabajos	297
3.1.3. Sujeto beneficiario de la exención	297
3.1.4. Requisitos temporales para la aplicación de la exención	298
3.1.5. Obligaciones formales	298
3.2. Servicios relacionados directamente con las exportaciones	299
3.2.1. Servicios incluidos en la exención	300
3.2.2. Beneficiarios de la exención	301
3.2.3. Salida de las mercancías	303
3.3. Servicios de mediación	304
4. Operaciones asimiladas a las exportaciones	305
4.1. Operaciones relativas a los buques	305
4.1.1. Buques que se pueden beneficiar de la exención	306
4.1.2. Operaciones exentas	308
4.1.2.1. Las operaciones relativas a los propios buques que los ponen a disposición	308

4.1.2.2.	Objetos incorporados a los buques	309
4.1.2.3.	Productos de avituallamiento	310
4.1.2.4.	Otras prestaciones de servicios a los buques	310
4.1.3.	Requisitos formales	311
4.2.	Operaciones relativas a las aeronaves	312
4.2.1.	Entidades beneficiarias de la exención	312
4.2.2.	Operaciones exentas	315
4.2.2.1.	Operaciones de puesta a disposición de las aeronaves	315
4.2.2.2.	Objetos incorporados a las aeronaves	315
4.2.2.3.	Productos de avituallamiento	316
4.2.2.4.	Prestaciones de servicios a las aeronaves	316
4.2.3.	Requisitos formales	316
4.3.	Exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales	317
4.4.	Exenciones para las fuerzas de la Organización del Tratado del Atlántico Norte	320
4.5.	Exenciones en la entrega de oro al Banco de España	321
4.6.	Exenciones en el transporte de viajeros	321
4.7.	Transporte de mercancías intracomunitario a las Islas Azores y Madeira	322
4.8.	Prestaciones de servicios de intermediación	322
5.	Zonas y depósitos exentos. Regímenes aduaneros exentos. Régimen de depósito distinto del aduanero exento	323
5.1.	Significación de las exenciones previstas en los artículos 23 y 24 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido	323
5.2.	Zonas y depósitos exentos (art. 23 LIVA)	325
5.2.1.	Zonas y depósitos francos	325
5.2.1.1.	Concepto	325
5.2.1.2.	Características básicas y funcionamiento de zonas y depósitos francos	325
5.2.1.3.	Operaciones exentas	327
5.2.1.4.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	329
5.2.2.	Depósito temporal	330
5.2.2.1.	Concepto	330
5.2.2.2.	Características básicas y funcionamiento de la situación de depósito temporal	330
5.2.2.3.	Operaciones exentas	331
5.2.2.4.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	331
5.2.3.	Plataformas de perforación o explotación	332
5.2.3.1.	Concepto	332
5.2.3.2.	Operaciones exentas	333
5.2.3.3.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	333
5.3.	Regímenes aduaneros y fiscales (art. 24 LIVA)	333
5.3.1.	Régimen aduanero de perfeccionamiento activo	334
5.3.1.1.	Concepto	334
5.3.1.2.	Características básicas y funcionamiento del perfeccionamiento activo	335
5.3.1.3.	Operaciones exentas	335
5.3.1.4.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	336

5.3.2.	Régimen aduanero de transformación en aduana	337
5.3.2.1.	Concepto	337
5.3.2.2.	Operaciones exentas	337
5.3.3.	Régimen aduanero de depósito aduanero	338
5.3.3.1.	Concepto	338
5.3.3.2.	Características básicas y funcionamiento del régimen	338
5.3.3.3.	Operaciones exentas	340
5.3.3.4.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	340
5.3.4.	Régimen aduanero de importación temporal	341
5.3.4.1.	Concepto	341
5.3.4.2.	Características básicas y funcionamiento del régimen de importación temporal	341
5.3.4.3.	Operaciones exentas	342
5.3.4.4.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	343
5.3.5.	Régimen aduanero de tránsito	343
5.3.5.1.	Concepto y modalidades	343
5.3.5.2.	Funcionamiento del régimen	344
5.3.5.3.	Operaciones exentas	345
5.3.5.4.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	346
5.3.6.	Régimen fiscal de perfeccionamiento activo	346
5.3.6.1.	Concepto	346
5.3.6.2.	Operaciones exentas	346
5.3.6.3.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	347
5.3.7.	Régimen fiscal de importación temporal	347
5.3.7.1.	Concepto	347
5.3.7.2.	Operaciones exentas	348
5.3.7.3.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	348
5.3.8.	Régimen de depósito distinto del aduanero	348
5.3.8.1.	Concepto	348
5.3.8.2.	Operaciones exentas	349
5.3.8.3.	Requisitos formales para la aplicación de la exención	350
Anexo I.	Relación de sentencias del TJUE citadas	351
Anexo II.	Relación de consultas de la DGT citadas	354
Anexo III.	Decisiones vigentes en materia de IVA	358
Anexo IV.	Texto de defensa de la tesis <i>El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios</i> , presentada por don Javier Bas Soria en Valencia, el 18 de mayo de 2012, dirigida por el Doctor don Francisco Magraner Moreno	366
Referencias bibliográficas		377

