

TRIBUTACIÓN DE LAS ADQUISICIONES
INTRACOMUNITARIAS DE BIENES
EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

MÓNICA ARRIBAS LEÓN
MONTSERRAT HERMOSÍN ÁLVAREZ

**TRIBUTACIÓN
DE LAS ADQUISICIONES
INTRACOMUNITARIAS DE
BIENES EN EL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2010

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

© Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez

© MARCIAL PONS

EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S. A.

San Sotero, 6. 28037 MADRID

☎ 91 304 33 03

www.marcialpons.es

ISBN: 978-84-9123-374-9

*A un gran maestro,
el profesor Javier Lasarte Álvarez*

INTRODUCCIÓN

La instauración del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) en los sistemas impositivos de los Estados miembros de la Unión Europea pasa aún por el periodo transitorio, caracterizado por el gravamen de las operaciones intracomunitarias en destino. El cumplimiento de este principio se ha articulado a través de la creación de un nuevo hecho imponible conformado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Las diferencias de tipos impositivos y determinados problemas estructurales de muchos países hacen prever el aplazamiento de la implantación del régimen definitivo en el IVA. Sin embargo, el régimen jurídico de estas operaciones es extremadamente complejo y presenta numerosas dificultades interpretativas. Prueba de ello son las abundantes consultas que se plantean a la Administración tributaria acerca del mismo.

No obstante, el tema objeto de nuestra investigación, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, no ha sido prioritario en los estudios doctrinales, que se han centrado de forma preferente en el régimen de las entregas intracomunitarias y su posible exención. Este hecho, junto a la permanencia del sistema transitorio y a los inconvenientes que plantea su aplicación, han sido los principales motivos que nos han llevado a acometer un análisis del IVA y las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Antes de comenzar queremos señalar que este trabajo tiene su origen en un estudio publicado en el año 2009 en la revista *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* bajo el título «Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

CAPÍTULO 1

LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES COMO OBJETO DEL ESTUDIO

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. EL RÉGIMEN ACTUAL DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES.—III. EQUIVALENCIA ENTRE LA DIRECTIVA 2006/112/CE Y LA LEY DEL IVA.—IV. CUADRO-RESUMEN CON LA DELIMITACIÓN DEL OBJETO DEL ESTUDIO.

I. INTRODUCCIÓN

Las operaciones intracomunitarias conforman, en palabras de LASARTE ÁLVAREZ, «una única realidad que debería ser contemplada y regulada como tal a efectos de IVA»¹. Así lo observa de forma expresa el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la Sentencia *Teleos y otros*, de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-409/04):

«23. [...] una entrega intracomunitaria de bienes y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate».

¹ J. LASARTE ÁLVAREZ, «El IVA y las operaciones intracomunitarias», *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004, p. 123. Como certeramente observa el autor en esa misma página, «toda adquisición intracomunitaria sujeta calificada como tal desde la perspectiva del comprador, que actúa en un Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA establecido por éste, es al mismo tiempo una entrega intracomunitaria de bienes exenta desde la perspectiva del vendedor, que actúa en otro Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA exigido en su territorio».

Sin embargo, su tratamiento fiscal se ha escindido en dos vertientes diferenciadas, las entregas y las adquisiciones de bienes.

Desde el primer momento debemos precisar, como resulta del propio título del trabajo, que nos vamos a centrar exclusivamente en el análisis de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Dejamos de lado el régimen jurídico de las entregas intracomunitarias, cuya peculiaridad tributaria más conocida es su exención. A nivel comunitario, el art. 28 quáter de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, *en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme*, en la redacción dada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, *que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido*², establecía:

«A. Exención de las entregas de bienes

Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de prevenir todo fraude, evasión o abusos eventuales, los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5 y en el artículo 28 bis, apartado. 5, letra a), expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

Esta exención no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia del impuesto prevista en el artículo 24 ni a las entregas de bienes efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, que se beneficien de la excepción prevista en el artículo 28 bis, apartado. 1, letra a), párrafo segundo;

b) las entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados con destino al comprador por el vendedor, por el comprador o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, que se beneficien de la excepción establecida en el artículo 28 bis, apartado. 1, letra a), párrafo segundo, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

c) las entregas de bienes contempladas en el artículo 28 bis, apartado. 5, letra b) que se beneficiarían de la exención prevista en la letra a) si hubiesen sido efectuadas para otro sujeto pasivo».

² Publicada en el *Diario Oficial* núm. L 376, de 31 de diciembre de 1991, pp. 1-19.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, *relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido*, refundió en un único texto normativo los diversos cambios operados en la Directiva anterior³. A propósito de este tema, el art. 138.1 dispone:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del partida de la expedición o del transporte de los bienes».

Y a nivel interno, el art. 25 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), establece:

«Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

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

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

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

La exención descrita en este apartado 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, apartados 1 y 2, de esta Ley.

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 regulado en el Capítulo IV del Título IX de esta Ley».

Numerosos autores se han ocupado del análisis de esta exención que recae sobre las entregas intracomunitarias y de los problemas prácticos que plantea⁴.

³ Publicada en el *Diario Oficial* núm. L 347, de 11 de diciembre de 2006, pp. 1-118.

⁴ Entre otros trabajos que inciden en el régimen jurídico de las entregas intracomunitarias pueden consultarse: F. D. ADAME MARTÍNEZ y M. A. ADAME MARTÍNEZ, «Estudio crítico de la jurisprudencia comunitaria y nacional sobre los requisitos exigidos para la aplicación de la exención en entregas intracomunitarias», en *Operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prueba del transporte y carta de porte CMR*, Granada, Comares, 2008, pp. 201-292; J. BANACLOCHE PÉREZ, *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, Madrid, Edersa, 1994, pp. 39-52; F. J. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, «El IVA en las operaciones intracomunitarias», *Estudios Finan-*

II. EL RÉGIMEN ACTUAL DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El nuevo objeto de gravamen de las adquisiciones intracomunitarias fue creado por el denominado *Régimen Transitorio*, incorporado en el art. 1 de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, *que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido* y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, más conocida como Sexta Directiva. El apdo. 22 del mencionado precepto añade el Título XVI bis, *Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre Estados miembros*, compuesto por los arts. 28 bis a 28 decimocuarto. A partir de este momento comenzarían a gravarse las adquisiciones de bienes entre Estados miembros en destino, desapareciendo el hecho imponible de la importación y los controles en frontera dentro del territorio de la Unión Europea⁵. Debi-

cieros, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 220, 2001, pp. 27-31; M. FÚSTER GÓMEZ, *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid, Marcial Pons, 2000, *in totum*; GABINETE DE ESTUDIOS DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, «Garantías de la Hacienda Pública y Seguridad Jurídica de los empresarios en las operaciones intracomunitarias. Estudio particular de la prueba del derecho a la exención de las entregas intracomunitarias de bienes», en J. LASARTE ÁLVAREZ (coord.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, 2004, pp. 305-334; E. GARDETA GONZÁLEZ, «Entregas intracomunitarias de bienes: recomendaciones prácticas», *Estrategia Financiera*, núm. 248, 2008, pp. 69-74; J. LASARTE ÁLVAREZ, *La exención en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Granada, Comares-Academia de Legislación y Jurisprudencia, 2007, *in totum*; *id.*, «La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española», en J. LASARTE ÁLVAREZ, (coord.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, 2004, pp. 169-218; *id.*, «Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63, 2003, pp. 41-69; A. LONGÁS LAFUENTE, *Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y casos prácticos (1 y 2)*, Madrid, CEF, 2008, pp. 849-864; J. MARTÍN NAVAMUEL, «Las adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1996, pp. 33-46; I. MERINO JARA, «Forma de acreditar el transporte de las mercancías a efectos de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes: resolución comentada: RTEAC 26 de julio de 2006 (JUR 2006, 242786)», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 10, 2007, pp. 17-21; A. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, 2.^a ed., Bilbao, Deusto, 2002, *in totum*.

⁵ Para PÉREZ DE VILLAR GONZÁLEZ la principal novedad que aportó el periodo transitorio es «que se suprime el hecho imponible de la importación, resultando gravadas las mercancías de otros Estados miembros por su “adquisición” en el país de destino. Desde el 1 de enero de 1993, el paso de fronteras no originará como en la actualidad una obligación fiscal. Es decir, desaparece el control en frontera, aunque se mantienen los distintos sistemas fiscales. Profundiza la Directiva en la libertad de movimiento de mercancías prevista en el Tratado. Así, los particulares podrán comprar libremente, a partir del 1 de enero de 1993, en cualquier país de la Comunidad al precio que comprarían los respectivos ciudadanos de ese país (IVA en origen), sin tener que pagar recargo alguno al pasar las fronteras de los Estados miembros» («Régimen

do a las enormes disparidades entre los Estados miembros no se pudo dar un paso más y establecer la tributación en origen de las entregas intracomunitarias⁶.

Se instauró en principio como un sistema cuatrienal. El art. 28 decimotercero, que lleva por rúbrica *Periodo de aplicación*, dispone:

«El régimen transitorio previsto en el presente título entrará en vigor el 1 de enero de 1993. La Comisión presentará al Consejo, antes del 31 de diciembre de 1994, un informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio, acompañado de propuestas sobre el régimen definitivo. El régimen transitorio será sustituido por un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre Estados miembros basado en el principio de gravamen en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados. A tal efecto el Consejo, tras un examen detenido del mencionado informe, tras comprobar que se cumplen de manera satisfactoria las condiciones para el paso al régimen definitivo, y a propuesta de la Comisión, decidirá por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1995 acerca de las disposiciones necesarias para la entrada

transitorio del IVA una interpretación de la Directiva 91/680/CEE», *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, p. 90).

⁶ MORILLO MÉNDEZ apunta que si «bien en un principio los órganos comunitarios habían previsto la tributación en origen de las entregas intracomunitarias, los grandes inconvenientes de este sistema, especialmente la no unificación de tipos y las necesidades de establecer mecanismos complejos de compensación entre Estados, obligaron a organizar un sistema transitorio de tributación en destino, basado en las ideas siguientes: 1) exención de la entrega y tributación efectiva de la adquisición; 2) operaciones realizadas entre empresarios o profesionales; 3) derecho de gravamen a favor del Estado de identificación intracomunitaria del adquirente del bien; 4) obligación para el adquirente de autorrepercusión mediante autofactura, requisito formal que habilita para deducir; 5) necesidad de transporte del bien y de llegada al Estado de destino; 6) necesidad de control de identificaciones y de intercambio fluido de información entre los Estados miembros; 7) exclusión de los servicios, sometidos a reglas de realización para determinar la competencia tributaria de cada Estado» («El régimen general de las adquisiciones intracomunitarias en el IVA», *Revista de Información Fiscal*, núm. 34, 1999, p. 46). También BARRUSO CASTILLO ha señalado cómo las «propuestas iniciales de la Comisión pretendían equiparar las operaciones intracomunitarias a las operaciones realizadas en el interior de cada Estado miembro. Esto supondría la aplicación del principio de tributación en origen, de forma que si un español adquiriese un bien en París, la operación se entendiese realizada en Francia, tributando en este Estado y recibiendo la Hacienda francesa el IVA correspondiente a dicha operación. Por su parte el adquirente español podría deducir el impuesto satisfecho en Francia de la cuota a ingresar ante la Hacienda Española. Esto implicaría además, establecer un sistema de compensación entre los países para garantizar que el IVA cobrado en Francia fuese reembolsado a España, ya que es realmente en este país donde se consumen los bienes. La implantación de este sistema de tributación en origen planteaba inicialmente muchos problemas debido a que el grado de armonización alcanzado entre los países comunitarios era aún bajo. Por ello, la Comisión, sin renunciar a la aplicación final del mecanismo descrito, decide establecer un *Régimen Transitorio* basado en el principio de *tributación en destino*, de manera que, y siguiendo el ejemplo anterior, la operación tributase en España, siendo el adquirente español el obligado a ingresar el impuesto a través de un sistema de autorrepercusión» («El régimen transitorio del Impuesto sobre el Valor Añadido: Comentarios al Informe de la Comisión sobre su funcionamiento», *Revista de Actualidad Tributaria*, núm. 45, 1995, p. 1526).

en vigor y el funcionamiento del régimen definitivo. El régimen transitorio entrará en vigor para un plazo de cuatro años y será, por tanto, aplicable hasta el 31 de diciembre de 1996».

Sin embargo, aún se encuentra en vigor dada la posibilidad de su prórroga automática mientras el Consejo no decida acerca del régimen definitivo. Esta posibilidad está contemplada en la norma anterior a renglón seguido:

«El plazo de aplicación del régimen transitorio quedará automáticamente prorrogado hasta la fecha de entrada en vigor del régimen definitivo y, en cualquier caso, mientras el Consejo no haya decidido sobre el régimen definitivo».

RUBIO GUERRERO apunta diferentes razones que pueden haber motivado la dilación en el tiempo del régimen transitorio: «para evitar el aumento del fraude fiscal (a través, por ejemplo, de deducciones basadas en facturas falsas), es indispensable que existan unos mecanismos de intercambio de información y una cooperación entre las Administraciones Tributarias de los Estados miembros que funcione con fluidez y agilidad. Por otro, no deben existir diferencias significativas entre los tipos impositivos aplicados, pues se pueden ocasionar distorsiones en el comercio intracomunitario. En este sentido, hay que tener en cuenta que las operaciones incluidas en los regímenes particulares cambiarán radicalmente su régimen de tributación. Y, por último, y como tema que afecta a la recaudación de las administraciones tributarias y no tanto a la gestión del tributo de cara a los contribuyentes pero determinante de la decisión final de transición, su introducción debe ir acompañada de un mecanismo de redistribución de los ingresos fiscales, de manera que se respete la naturaleza del impuesto y se evite que algunos países experimenten un grave perjuicio económico en una figura central de la recaudación, al tener que admitir en su interior la deducción y, en su caso, la devolución correspondiente de un IVA que no ha sido previamente ingresado en él»⁷.

⁷ Presentación de la obra coordinada por J. LASARTE ÁLVAREZ, *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, 2004, pp. 15-16. También BARRUSO CASTILLO y RUBIO GUERRERO apuntan diferentes motivos por los que, llegada la fecha, no se pasó a la aplicación del principio de imposición en origen; así, manifiestan que «las diferencias existentes entre los tipos impositivos vigentes en los distintos Estados miembros eran grandes, no sólo en relación con el número de tipos aplicables, sino también en lo que se refiere al nivel y a los bienes a los que se aplica cada uno de ellos. Por otro lado, tampoco se había llegado a un acuerdo sobre como articular el sistema de compensación para que éste funcionase adecuadamente. Por todo ello, el Consejo Europeo, sin renunciar a la aplicación en un futuro de un régimen de imposición en origen, consideró oportuno establecer un periodo transitorio durante el cual se arbitrasen las medidas necesarias que permitiesen la adopción de un Régimen Definitivo (basado en principio de origen en un momento posterior del tiempo)» [«Situación actual y

Es más, la instauración del régimen definitivo es un objetivo a largo plazo. Algunos países como Alemania, Bélgica, Francia y el Reino Unido parecen decantarse por el mantenimiento del principio de tributación en destino, con alguna variación respecto al sistema actual⁸. Así lo ha manifestado, de forma literal, la Comisión en la Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, de 7 de junio de 2000, sobre Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior (COM/2000/348 final); en concreto, el punto 12 del apdo. 2.º, rubricado *Nueva estrategia 2000. Reevaluación del programa presentado en 1996*, subapartado 1.º, *Definición de una estrategia viable para mejorar el régimen actual*, señala:

«En este contexto, la Comisión no tiene intención de volver a poner en tela de juicio, como objetivo de la Comunidad a largo plazo, la idea misma de un régimen definitivo de imposición en el Estado miembro de origen de las operaciones que dan lugar a un consumo en la Comunidad».

La Exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (COM/2004/246 final), de 15 de abril de 2004, vuelve a recoger esta misma idea cuatro años más tarde en su apdo. 2.º, relativo al contexto:

«El sistema definitivo aún sigue siendo un objetivo comunitario a largo plazo».

Por lo anterior, y quince años después de su creación, el legislador comunitario sigue hablando de periodo transitorio. El Considerando 9 de la Directiva 2006/112/CE, afirma que es «indispensable prever un periodo transitorio que permita la adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en determinados ámbitos»⁹. Esta norma dedica el

perspectivas del futuro del régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias (1)», *Crónica Tributaria*, núm. 85, 2005, p. 12].

⁸ Acerca de las propuestas de estos Estados, puede verse el trabajo «Nuevas propuestas de la Comisión de la Comunidad Económica Europea para la armonización de la imposición indirecta», *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7, 1989, pp. 1-4. También hubo autores que en su momento se mostraron reacios a la inmediata implantación de un sistema de tributación basado en el principio de imposición en origen, así, puede verse a I. VEGA MOCOROA, *La armonización del IVA y el logro del mercado interior*, Valladolid, Lex Nova, 1991, pp. 321 y ss; reitera su opinión en el artículo «Libre circulación de bienes y servicios, distorsiones fiscales y armonización de la fiscalidad indirecta en la Unión Europea», *Hacienda Pública Española*, núm. 136, 1996, pp. 159-190.

⁹ Esta Directiva, como bien consta en su considerando 1, procedió a la refundición de la Sexta Directiva en «aras de la claridad y racionalización», ya que el texto original había sufrido numerosas modificaciones que habían alterado sustancialmente el régimen jurídico instaurado en su día; el considerando 3 especifica que a efectos de «garantizar que las disposiciones se

Capítulo 1 del Título XV (*Disposiciones finales*) al *Régimen transitorio de los intercambios entre los Estados miembros*, señalando en el art. 402 que el «régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo», mientras que el art. 404 dispone que cada «cuatro años a partir de la adopción de la presente Directiva [...] la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA en los Estados miembros, y en particular el funcionamiento del régimen transitorio de tributación del comercio entre los Estados miembros, acompañado, en su caso, por propuestas sobre el régimen definitivo».

Parece, por tanto, que a corto plazo no va a cambiar la situación y se mantendrá en vigor el régimen transitorio, que se fundamenta en la tributación en destino de las operaciones intracomunitarias¹⁰, mientras que el régimen definitivo se basa en una tributación en origen de las mismas. Algunos autores han definido «el régimen fiscal aplicable durante este periodo transitorio como un “sistema híbrido”, ya que combina la aplicación del principio de imposición en destino (para las transacciones realizadas entre sujetos pasivos) con el principio de gravamen en origen (para las efectuadas por particulares)»¹¹.

El Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del régimen transitorio de tributación por IVA del comercio intracomunitario al Consejo (COM/1994/515 final), de 23 de noviembre, explica que con este régimen se generaban dos operaciones imponibles:

presenten de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente. No obstante, existe un reducido número de modificaciones sustanciales inherentes al ejercicio de la refundición, que debería, en cualquier caso, llevarse a cabo. Los casos en que se han efectuado dichas modificaciones figuran recogidos de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva».

¹⁰ RUIZ CAÑETE ha resumido las características de este principio que «consiste en que los bienes han de soportar los impuestos indirectos del país de destino, es decir, del país donde van a ser consumidos. Para aplicar este principio es necesario hacer los “ajustes fiscales”. A través de ellos: se devuelve al exportador de un bien la carga de imposición indirecta que el bien ha soportado durante su elaboración (el bien se exporta libre de impuestos indirectos del país de origen); y, el bien se grava con los impuestos indirectos del país exportador» («Tratamiento de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el nuevo IVA español», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, pp. 70-71).

¹¹ B. BARRUSO CASTILLO y J. J. RUBIO GUERRERO, «Situación actual y perspectivas del futuro...», *op. cit.*, p. 13. Además puntualizan estos autores que «dentro de este Régimen Transitorio se establecen unos regímenes particulares de tributación (ventas a distancia, adquisiciones de medios de transporte nuevos, adquisiciones realizadas por personas jurídicas que no actúan como sujetos pasivos o por personas sin derecho a deducción) que intentan, por un lado, impulsar la sustitución del Régimen Transitorio por el Régimen definitivo, y por otro lado, evitar las posibles distorsiones derivadas de los diferentes tipos impositivos entre los distintos países de la Comunidad».

«Una entrega de bienes imponible en el Estado miembro de partida, que puede beneficiarse de una exención si se cumplen dos condiciones:

— Los bienes son expedidos o transportados, por el vendedor o por el comprador, o por cuenta de los mismos, fuera del territorio del Estado miembro de partida, pero dentro de la Comunidad.

— La entrega de bienes va destinada a otro sujeto pasivo, que actúa como tal en un Estado miembro distinto del de partida de los bienes.

Una adquisición intracomunitaria de bienes, por la que el adquirente está sujeto a impuestos en el Estado miembro de llegada de los bienes, definida, a similitud de la entrega de bienes, como la “obtención del poder de disponer de un bien mueble corporal expedido o transportado con destino al adquirente, por el vendedor, por al adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto de aquel del de inicio de la expedición o el transporte”».

Como bien aprecia el art. 21 del Reglamento CE/1777/2005, de 17 de diciembre, la sujeción de la adquisición intracomunitaria no depende en absoluto de la exención de la correspondiente entrega intracomunitaria; en este sentido, «el Estado de llegada de los bienes en el que se ha efectuado la operación ejercerá sus competencias fiscales con independencia del tratamiento que se hubiera dado a efectos del IVA en el Estado de origen»¹².

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia *EMAG*, de 6 de abril de 2006 (asunto C-245/04), destaca cuál es el motivo que da origen al denominado régimen transitorio y su finalidad primordial, pretender que las operaciones tributen en el Estado miembro en que se produce el consumo de las mercancías; el Tribunal se pronuncia en los siguientes términos:

«26. Con carácter preliminar, debe recordarse que, mediante la Directiva 91/680, que tiene por objeto la abolición de las fronteras fiscales entre los Estados miembros, el legislador comunitario suprimió definitivamente, a partir del 1 de enero de 1993, los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación para los intercambios entre los Estados miembros [...].

27. No obstante, al haber comprobado que no se reunían en dicha fecha las condiciones que habrían permitido establecer el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, sin que ello afectase, para el tráfico comunitario entre sujetos pasivos, al principio de atribución del ingreso fiscal correspondiente a la aplicación del impuesto en la fase del consumo final al Estado miembro donde se produzca tal consumo final, el legislador comunitario estableció, mediante el Título XVI bis de la Sexta Directiva, un régimen transitorio de tributación de los intercambios entre

¹² A. LONGÁS LAFUENTE, «Impuesto sobre el Valor Añadido...», *op. cit.*, p. 865.

los Estados miembros basado en el establecimiento de un nuevo hecho imponible, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes [...].

30. En el marco del régimen transitorio previsto en el Título XVI bis de la Sexta Directiva, el vendedor, por una parte, realiza una entrega exenta en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de los bienes con arreglo a los artículos 8, apartado 1, letra a), y 28 quáter, parte A), letra a), párrafo primero, de dicha directiva y, por otra, obtiene del referido Estado miembro el derecho a la deducción y a la devolución de las cuotas del IVA devengado o ingresado en el citado Estado miembro por dichos bienes en virtud del artículo 17, apartado 3, letra b), de la misma directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, núm. 1, de la citada directiva. En cuanto al adquirente, realiza una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la referida expedición o del referido transporte intracomunitario, de conformidad con los artículos 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 ter, parte A), apartado 1, de la Sexta Directiva.

31. Este mecanismo permite transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados».

Nuestro ordenamiento interno reaccionó ante las disposiciones comunitarias promulgando la Ley del IVA, que en su art. 1.b) contempla como operación gravada las «adquisiciones intracomunitarias de bienes»¹³; la doctrina española ha prestado atención a la introducción y situación actual de este régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en nuestro ordenamiento¹⁴, debido a los numerosos

¹³ Teniendo en cuenta la larga vigencia alcanzada por este régimen, algunos autores agradecen que «el legislador español incorpora a la nueva Ley los preceptos del régimen transitorio de una manera lineal, haciendo una ley en este sentido “transitoria”, pero de mucho más fácil manejo que el texto comunitario» (A. MONREAL LASHERRAS y T. ARIAS JUANA, «Comercio intracomunitario. Reglas generales», en J. M. BUNES IBARRA (dir.), *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, IEF-Colección Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, 2008, p. 981).

¹⁴ Pueden verse, entre otros, los siguientes estudios: F. J. ADAME MARTÍNEZ, «El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo», en J. LASARTE ÁLVAREZ (coord.), *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, 2004, pp. 57-80; B. BARRUSO CASTILLO, «El régimen transitorio del Impuesto sobre el Valor Añadido...», *op. cit.*, pp. 1525-1559; *id.*, *Un análisis de las Propuestas de Reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo*, Madrid, Tesis Doctoral, 1999, pp. 108-123 (disponible en la siguiente dirección de internet, <http://www.ucm.es/BUCM/tesis/19972000/S/2/S2019901.pdf>); F. J. BERRUGUETE REVUELTA, «La recepción del régimen transitorio del IVA en la normativa española», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 155, 1997, pp. 27-30; D. CARBAJO VASCO, «El informe de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre el régimen transitorio del IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 155, 1997, pp. 31-36; C. HERRERA ÁLVAREZ, «El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias del IVA», *Actualidad Tributaria*, núm. 33, 1994, pp. 1059-1075; M. T. MATA SIERRA, *La armonización fiscal en las Comunidades Europeas*, Valladolid,

problemas que plantea su aplicación¹⁵. Por transcribir sólo un ejemplo claro de la opinión crítica vertida por la doctrina, traemos a colación las palabras vertidas por GARCÍA NOVOA; para este autor el «tránsito al sistema definitivo del IVA, que contemple un modelo de “IVA en origen”, ha sido uno de los más sonoros fracasos de la construcciones de un Derecho Fiscal en la CEE»; y continúa más adelante afirmando que el «régimen transitorio, injustificadamente prolongado pivota sobre el nuevo hecho imponible “adquisición intracomunitaria”. Las operaciones intracomunitarias, y sobre todo la adquisición intracomunitaria, a pesar de la entrada en vigor desde el 1 de enero de 1996 de la Directiva “de simplificación”, sin figuras estigmatizadas por su provisionalidad y por la falta de voluntad política de implantar el sistema definitivo, aun a costa de la dificultad añadida que arrastrará consigo la “compensación financiera” —*clearing house*—, necesaria para asegurar la recaudación. Esa provisionalidad se asienta en un enorme contrasentido; mientras que en los intercambios intracomunitarios se han logrado eliminar los obstáculos físicos y en buena parte los técnicos, aún subsisten los de orden fiscal»¹⁶.

Lex Nova, 1996, pp. 232-245; P. A. MORENO VALERO, *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Madrid, Consejo Económico y Social, Colección Estudios, núm. 104, 2001, pp. 218-230; A. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, «El IVA...», *op. cit.*, pp. 15-20; A. VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, «El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales», *Crónica Tributaria*, núm. 124, 2007, pp. 143-164.

¹⁵ BARRUSO CASTILLO y RUBIO GUERRERO, realizan un excelente resumen de las principales limitaciones que presenta la aplicación del Régimen Transitorio. Entre otras, destacan en primer lugar su complejidad, así, «con el fin de evitar posibles actuaciones fraudulentas, y en ausencia de fronteras fiscales entre los Estados miembros, ha sido necesario establecer abundantes y complejas normas para la localización, y posterior tributación, de las operaciones intracomunitarias». Como segundo inconveniente apuntan la pérdida de la objetividad del impuesto, ya que «el régimen fiscal aplicable a las operaciones intracomunitarias depende en muchas ocasiones de que se den o no una serie de circunstancias, sujetas con frecuencia a la apreciación del vendedor». En tercer lugar, destacan la inseguridad jurídica que produce este régimen, «dicha inseguridad se produce fundamentalmente para los operadores, como consecuencia de las apreciaciones que los vendedores tienen que realizar para determinar si deben aplicar o no el impuesto a las ventas que realizan». También apuntan el hecho de que algunas empresas perciben el régimen actual de tributación como un impedimento para ampliar su actividad a todo el territorio comunitario, la «diversidad y la complejidad de las normas en los distintos Estados Miembros en muchas ocasiones, no suponen sino un claro desincentivo para los operadores económicos, de manera que en muchos casos, éstos optan por no llevar a cabo operaciones en las que se vean involucrados más de un país comunitario» («Situación actual y perspectivas del futuro...», *op. cit.*, pp. 14-21).

¹⁶ C. GARCÍA NOVOA, «El IVA y el Comercio internacional en el marco de la Unión Europea», *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 16/04, julio-agosto de 2004, pp. 15 y 17.

III. EQUIVALENCIA ENTRE LA DIRECTIVA 2006/112/CE Y LA LEY DEL IVA

La Directiva 2006/122/CE y la Ley del IVA utilizan una sistemática diferente¹⁷. En aras a tratar de conseguir la mayor claridad expositiva posible, dedicamos este apartado a diseñar una tabla de equivalencia entre ambos textos, siguiendo el orden establecido en la norma comunitaria.

<i>DIRECTIVA</i>	<i>Ley del IVA</i>
<i>Operaciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto</i>	
Título I. Objeto y ámbito de aplicación. — Artículo 2.1.b) — Artículo 2.2	Título I. Delimitación del hecho imponible.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 13
<i>Adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas al impuesto</i>	
Título I. Objeto y ámbito de aplicación. — Artículo 3 — Artículo 4	Título I. Delimitación del hecho imponible.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 13
<i>Sujeto Pasivo</i>	
Título III. Sujetos pasivos. — Artículos 9 a 13	Título VI. Sujetos pasivos.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 85
<i>Concepto adquisición intracomunitaria de bienes</i>	
Título IV. Hecho imponible.—Capítulo 2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 20	Título I. Delimitación del hecho imponible.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 15
<i>Supuestos asimilados a las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título IV. Hecho imponible.—Capítulo 2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 21 — Artículo 22 — Artículo 23	Título I. Delimitación del hecho imponible.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 16

¹⁷ Elogian la sistemática e incorporación de la Directiva llevada a cabo por la Ley del IVA, A. MONREAL LASHERAS y T. ARIAS JUANA, «Comercio intracomunitario...», *op. cit.*, p. 981.

<i>DIRECTIVA</i>	<i>Ley del IVA</i>
<i>Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título V. Lugar de realización del hecho imponible.—Capítulo 2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 40 — Artículo 41 — Artículo 42	Título III. Lugar de realización del hecho imponible.—Capítulo II. Operaciones intracomunitarias. — Artículo 71
<i>Devengo de las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título VI. Devengo y exigibilidad del impuesto.—Capítulo 3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 68 — Artículo 69	Título IV. Devengo del impuesto.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 76
<i>Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	
Título VII. Base imponible.—Capítulo 3. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 83 — Artículo 84	Título V. Base imponible.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 82
<i>Tipos de gravamen</i>	
Título VIII. Tipos impositivos. — Artículo 93 — Artículo 122	Título VII. El tipo impositivo. — Artículo 90 — Artículo 91
<i>Adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas del impuesto</i>	
Título IX. Exenciones.—Capítulo 4. Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias.—Sección 2. Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 140 — Artículo 141	Título II. Exenciones.—Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes. — Artículo 26
<i>Deducciones</i>	
Título X. Deducciones. — Artículos 167 — Artículo 192	Título VIII. Deducciones y devoluciones.—Capítulo I. Deducciones. — Artículo 92 — Artículo 114

En general, la Ley del IVA ha transpuesto con fidelidad los mandatos de la Directiva. No obstante, hay ciertos extremos en los que existen divergencias como, por ejemplo, en el concepto del poder de

disposición manejado o en la delimitación del estatus del adquirente en las operaciones genéricas; nuestra norma interna no recoge algunas matizaciones importantes que figuran en el texto comunitario y de ahí los problemas interpretativos que en determinados asuntos se suscitan y que serán objeto de tratamiento en páginas siguientes.

IV. CUADRO-RESUMEN CON LA DELIMITACIÓN DEL OBJETO DEL ESTUDIO

Con respecto a la sistemática a seguir, acogemos la doctrina más clásica sentada por SÁINZ DE BUJANDA tomando como referencia a GIANNINI, en la que se diferencia el elemento subjetivo y el objetivo, y dentro de éste, las cuatro facetas que lo integran, es decir, material, espacial, temporal y cuantitativa¹⁸.

DELIMITACIÓN DEL OBJETO DEL ESTUDIO

1. Las adquisiciones de bienes como operaciones intracomunitarias.
 - Sólo se analizan las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
 - Quedan excluidas las entregas intracomunitarias de bienes.
2. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el llamado «régimen transitorio» del IVA.
 - Directivas 91/680/CEE y 2006/112/CE.
 - Ley del IVA.
3. El hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
 - Elemento subjetivo.
 - Elemento objetivo: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.

¹⁸ A mediados de los años cincuenta, GIANNINI señaló que en la obligación tributaria debían distinguirse dos elementos, el subjetivo, constituido por la relación entre el sujeto deudor y el hecho que lo motiva, y el objetivo, conformado por el hecho, acto o negocio contemplado por el legislador (*I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, Utet, 1956). Posteriormente SÁINZ DE BUJANDA completó la teoría diferenciando a su vez los cuatro aspectos apuntados en el elemento objetivo del hecho imponible: material, espacial, temporal y cuantitativo («Análisis jurídico del hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 60, 61 y 62, 1965 y 1966).