

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

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	9
<b>CAPÍTULO 1. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES COMO OBJETO DEL ESTUDIO</b> .....	11
I. INTRODUCCIÓN .....	11
II. EL RÉGIMEN ACTUAL DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES .....	14
III. EQUIVALENCIA ENTRE LA DIRECTIVA 2006/112/CE Y LA LEY DEL IVA.....	22
IV. CUADRO-RESUMEN CON LA DELIMITACIÓN DEL OBJETO DEL ESTUDIO .....	24
<b>CAPÍTULO 2. EL CONCEPTO DE ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BIENES</b> .....	25
I. INTRODUCCIÓN. NORMATIVA.....	25
II. EL OBJETO DE LA OPERACIÓN DEBE SER UN BIEN MUEBLE CORPORAL.....	28
III. EL ADQUIRENTE DEBE OBTENER EL PODER DE DISPOSICIÓN SOBRE EL BIEN .....	31
1. La interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la Dirección General de Tributos .....	31
2. Valoración crítica .....	34
3. Las excepciones a la transmisión del poder de disposición como requisito para la sujeción al impuesto.....	39
4. Cuadro-resumen de la transmisión del poder de disposición como requisito para la sujeción al impuesto.....	39

	<u>Pág.</u>
IV. EL BIEN DEBE SER EXPEDIDO O TRANSPORTADO DESDE UN ESTADO MIEMBRO CON DESTINO A OTRO ESTADO MIEMBRO.....	40
1. Introducción. El requisito del transporte intracomunitario .....	40
2. El lugar de inicio y llegada del transporte .....	41
3. El elemento subjetivo del transporte .....	48
4. El transporte intracomunitario asimilado del art. 72.Dos.a) de la Ley del IVA .....	50
5. Cuadro-resumen del transporte intracomunitario como requisito para la sujeción al impuesto .....	51
<b>CAPÍTULO 3. EL ELEMENTO MATERIAL DEL HECHO IMPONIBLE DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES.....</b>	<b>53</b>
I. INTRODUCCIÓN .....	54
II. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS GRAVADAS...	54
1. Las adquisiciones intracomunitarias genéricas de bienes .....	55
1.1. El requisito objetivo: la onerosidad de la operación .....	56
1.2. Los requisitos subjetivos: el adquirente y el transmitente.....	57
1.3. La ausencia de requisitos formales .....	61
2. Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos .....	64
2.1. Los requisitos objetivos: la onerosidad y el objeto de la operación .....	67
2.2. Los requisitos subjetivos: el transmitente y el adquirente.....	68
3. Las operaciones asimiladas .....	70
3.1. Las transferencias de bienes propios o <i>transfers</i> .....	71
3.2. La afectación de ciertos bienes a las fuerzas armadas de un Estado miembro de la OTAN.....	81
3.3. Las operaciones calificadas como prestaciones de servicios en origen y que según la Ley del IVA deben calificarse como entregas de bienes .....	81
III. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES NO SUJETAS .....	83
IV. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES EXENTAS.....	90
1. Los supuestos de exención del art. 26 de la Ley del IVA .....	90
1.1. Las operaciones exentas por asimilación .....	91
1.2. Las operaciones triangulares.....	94

	<u>Pág.</u>
1.3. Las operaciones realizadas por personas no establecidas con derecho a devolución .....	113
1.4. Cuadro-resumen de las operaciones exentas del art. 26 de la Ley del IVA.....	115
2. Los supuestos de exención del art. 13 de la Ley del IVA .....	116
2.1. Las adquisiciones de bienes entregados bajo el régimen de franquicia .....	116
2.2. Las adquisiciones de bienes entregados bajo el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección .....	117
2.3. Las adquisiciones de bienes que deban ser objeto de instalación o montaje .....	120
2.4. Las adquisiciones de bienes en régimen especial de ventas a distancia.....	121
2.5. Las adquisiciones de bienes que se correspondan con ventas a distancia de bienes objeto de Impuestos Especiales.....	125
2.6. Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya estado exenta por aplicación del art. 22 de la Ley del IVA .....	125
2.7. Las adquisiciones de gas y electricidad .....	126
2.8. Cuadro-resumen de las exenciones del art. 13 de la Ley del IVA .....	127
<b>CAPÍTULO 4. EL ELEMENTO ESPACIAL DEL HECHO IMPONIBLE DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES.....</b>	<b>129</b>
I. INTRODUCCIÓN .....	129
II. LA REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN .....	130
III. LA REGLA ESPECIAL DE LOCALIZACIÓN .....	131
1. El alcance de las divergencias entre la Directiva y la Ley del IVA.....	133
2. La inaplicación de la regla especial a las operaciones triangulares.....	135
IV. CUADRO-RESUMEN DE LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DEL ART. 71 DE LA LEY DEL IVA .....	136
<b>CAPÍTULO 5. EL ELEMENTO TEMPORAL DEL HECHO IMPONIBLE DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES.....</b>	<b>137</b>
I. INTRODUCCIÓN .....	137
II. EL DEVENGO DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES .....	139

	<u>Pág.</u>
1. La regla general de devengo.....	139
2. Los criterios particulares de devengo.....	141
2.1. Los pagos anticipados.....	141
2.2. Las transferencias intracomunitarias de bienes propios o <i>transfers</i> .....	144
2.3. Consecuencias de las diferencias entre la Ley del IVA y la Directiva.....	145
2.4. Cuadro-resumen de las reglas de devengo.....	146
III. LA EXIGIBILIDAD DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMU- NITARIAS DE BIENES.....	146
 <b>CAPÍTULO 6. EL ELEMENTO CUANTITATIVO DEL HECHO IMPONIBLE DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITA- RIAS DE BIENES</b> .....	 149
I. INTRODUCCIÓN.....	149
II. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.....	149
1. La regla general de determinación de la base imponible.....	150
2. Las reglas especiales de determinación de la base imponible.	153
2.1. Las transferencias intracomunitarias de bienes propios o <i>transfers</i> .....	153
2.2. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes que hayan sido objeto de Impuestos Especiales habiéndose obtenido la devolución de la cuantía pagada por esos tributos en el Estado de origen.....	155
2.3. Las adquisiciones intracomunitarias localizadas en el Estado miembro de identificación del adquirente.....	156
3. Cuadro-resumen.....	156
III. EL TIPO DE GRAVAMEN.....	157
IV. LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS.....	157
 <b>CAPÍTULO 7. EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IM- PONIBLE DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES</b> .....	 161
I. INTRODUCCIÓN.....	161
II. EL SUJETO PASIVO EN LAS ADQUISICIONES INTRACO- MUNITARIAS DE BIENES.....	161
III. SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD.....	164
1. Origen del supuesto de responsabilidad del art. 87.Cinco de la Ley del IVA.....	166
2. Fundamento del supuesto de responsabilidad del art. 87.Cinco de la Ley del IVA.....	168

	<u>Pág.</u>
2.1. El fraude en la adquisición .....	169
2.2. El fraude carrusel.....	172
3. Requisitos para derivar la responsabilidad del art. 87.Cinco de la Ley del IVA .....	176
4. Naturaleza de la responsabilidad del art. 87.Cinco de la Ley del IVA .....	179
<b>CAPÍTULO 8. CUADROS ESTADÍSTICOS.....</b>	<b>183</b>
I. DECLARANTES.....	184
1. Declarantes del impuesto sobre el valor añadido y tasas de variación interanuales.....	184
2. Porcentaje de declarantes de adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) en régimen general en función del tipo de gravamen con diferencia numérica y tasas de variación interanuales .....	187
3. Conclusión general sobre los declarantes .....	189
II. BASE IMPONIBLE EN EL RÉGIMEN GENERAL.....	190
1. Porcentaje de base imponible declarada en adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) sobre el total de base imponible declarado en el Impuesto sobre el Valor Añadido y tasas de variación interanuales .....	190
2. Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes distribuida por tipos impositivos con importe y tasas de variación interanuales .....	193
3. Conclusión general sobre la base imponible declarada .....	197
III. IVA DEVENGADO EN EL RÉGIMEN GENERAL .....	197
1. Porcentaje del IVA devengado en adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) sobre el total declarado en el Impuesto sobre el Valor Añadido y tasa de variación interanual.....	198
2. Distribución del IVA devengado por adquisiciones intracomunitarias de bienes en función de tipo de gravamen y tasas de variación interanuales.....	202
3. Conclusión general sobre la cuota de IVA devengada .....	205
<b>CAPÍTULO 9. CONCLUSIONES .....</b>	<b>207</b>
I. LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS CONFORMAN UNA ÚNICA REALIDAD .....	208
II. LA NECESARIA REFORMA DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. EL SISTEMA DEFINITIVO AÚN SIGUE SIENDO UN OBJETIVO COMUNITARIO A LARGO PLAZO .....	209

	<u>Pág.</u>
III. LA MISCELÁNEA DE PRINCIPIOS POR LOS QUE SE RIGE EL PERIODO TRANSITORIO.....	209
IV. LA INDETERMINACIÓN DEL CONCEPTO DE BIEN MUEBLE CORPORAL.....	209
V. LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS Y EL PODER DE DISPOSICIÓN SOBRE EL BIEN. LA LEY DEL IVA NO HA AMPLIADO EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA NORMA COMUNITARIA .....	210
VI. LA IMPORTANCIA DEL REQUISITO DEL TRANSPORTE Y SU COMPLEJIDAD EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS.....	210
VII. EL ADQUIRENTE Y EL TRANSMITENTE DEL BIEN EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS GENÉRICAS DE BIENES. OTRA DIVERGENCIA ENTRE LA DIRECTIVA Y LA LEY DEL IVA .....	211
VIII. NO SE EXIGEN REQUISITOS FORMALES PARA QUE LA ADQUISICIÓN QUEDE SUJETA AL IMPUESTO.....	211
IX. LA CONDICIÓN DEL ADQUIRENTE EN LAS ADQUISICIONES DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS. UN NUEVO EJEMPLO DE LA AMBIGÜEDAD NORMATIVA DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES.....	212
X. LA RELATIVA ONEROSIDAD DE LA ADQUISICIÓN: LA OPERACIONES ASIMILADAS.....	212
XI. LA EXISTENCIA DE EXENCIONES TÉCNICAS EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES ...	213
XII. LA NECESARIA REVISIÓN DE LA REGULACIÓN DE LAS OPERACIONES TRIANGULARES.....	213
XIII. EL ELEMENTO ESPACIAL EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES: DISCORDANCIA ENTRE LA DIRECTIVA Y LA LEY DEL IVA.....	214
XIV. EL CRITERIO GENERAL DEL DEVENGO DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES DEJA A UN LADO LA VIRTUALIDAD PRÁCTICA DEL TRANSPORTE.....	214
XV. LA REGLA ESPECIAL DE DEVENGO APLICABLE A LOS <i>TRANSFERS</i> NO SE RECOGE EN LA DIRECTIVA COMUNITARIA .....	215
XVI. LA CUANTIFICACIÓN DE LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES SIGUE, COMO REGLA GENERAL, LOS CRITERIOS ESTABLECIDOS PARA LAS OPERACIONES INTERIORES.....	215
XVII. EL SUJETO PASIVO: UN NUEVO SUPUESTO DE AMBIGÜEDAD NORMATIVA .....	215

	<u>Pág.</u>
XVIII. EL SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD DEL ART. 87. CINCO DE LA LEY DEL IVA, ¿RESPETA LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS COMUNITARIOS Y ES UNA MEDIDA EFECTIVA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE? .....	216
XIX. REFLEXIÓN FINAL .....	216
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	219
<b>ANEXO</b> .....	227

## 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»<sup>1</sup>. 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».

---

<sup>1</sup> 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*<sup>2</sup>, 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».

---

<sup>2</sup> 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 anterior<sup>3</sup>. 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 plantea<sup>4</sup>.

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

<sup>4</sup> 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 Europea<sup>5</sup>. 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.<sup>a</sup> ed., Bilbao, Deusto, 2002, *in totum*.

<sup>5</sup> 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 intracomunitarias<sup>6</sup>.

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).

<sup>6</sup> 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»<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> 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 actual<sup>8</sup>. 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»<sup>9</sup>. 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].

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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 intracomunitarias<sup>10</sup>, 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)»<sup>11</sup>.

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 impondibles:

---

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».

<sup>10</sup> RUIZ CANETE 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).

<sup>11</sup> 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».