

Recensiones Bibliográficas

Tributación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Mónica ARRIBAS LEÓN y Montserrat HERMOSÍN ÁLVAREZ
Marcial Pons, Madrid, 2010, 239 págs.

Como bien afirman desde el principio de su obra estas jóvenes profesoras de Derecho Financiero de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, el tema de las adquisiciones intracomunitarias de bienes no ha tenido la misma atención de los estudiosos que el de las entregas intracomunitarias y su posible exención, a pesar de que unas y otras constituyan una misma operación económica.

El trabajo, bien estructurado en el análisis de este hecho imponible, trae su origen en un estudio que previamente realizaron y que publicó el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Aquel consta de nueve capítulos, seguidos de la oportuna referencia bibliográfica y presentando en anexo las principales sentencias y resoluciones económico-administrativas y de la Dirección General de Tributos en respuesta a las numerosas consultas formuladas sobre este problemático régimen tributario que vino a incorporar la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, modificando a la Sexta Directiva para un periodo transitorio que se está extendiendo mucho más tiempo que el plazo inicial de cuatro años con que se previó.

La preliminar delimitación del objeto de estudio permite a las autoras acudir a las razones que han favorecido esa extraordinaria dilación, representativa, sin duda, de un más que evidente fracaso de la política legislativa armonizadora europea. También exponen una tabla de equivalencias entre la Directiva 2006/112/CEE y la Ley española del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el capítulo segundo se aborda el concepto de adquisición intracomunitaria de bienes que aparece en la normativa que acaba de citarse, siguiendo a continuación con el examen en particular de cada uno de los requisitos que han de darse: 1.º Que la operación tenga por objeto un bien mueble corporal –lo que deja fuera a los inmuebles, derechos, servicios y bienes incorporales–; 2.º Que el adquirente obtenga el poder de disposición sobre el mismo –aspecto que se examina a la luz de la interpretación dada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la Dirección General de Tributos, al diferir las previsiones de la directiva y la ley española–, y 3.º Que el bien sea transportado desde un Estado miembro con destino a otro Estado miembro diferente, debiendo figurar esos lugares de inicio y de llegada en el documento de transporte que habrá de ser ininterrumpido según nuestro órgano administrativo, siendo indiferente por quien se realice, si por el adquirente, el transmite o cualquier otra persona por cuenta de cualquiera de ellos.

Los siguientes capítulos se detienen en la consideración de los distintos elementos –material, espacial, temporal, cuantitativo y subjetivo– del hecho imponible estudiado.

El más extenso es el capítulo tercero, dedicado al elemento material y donde las autoras consideran, en primer término, los requisitos objetivo (onerosidad de la prestación) y subjetivos –correspondientes a la condición de empresario o profesional del transmitente y del adquirente, aun cuando este último puede ser también cualquier persona jurídica que no actúe como empresario o

profesional–, no dándose ningún condicionante formal adicional a que la operación quede soportada en la necesaria factura que contenga la liquidación del impuesto.

Con idéntica sistemática se tratan después las específicas adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos y se llega a las operaciones asimiladas que enuncia el artículo 16 de la Ley del IVA: 1.^a Los *transfers* o traslados de bienes propios desde un Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto por parte de empresarios, afectándolos a su actividad en este territorio; 2.^a Afectación de ciertos bienes por las Fuerzas Armadas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, y 3.^a Adquisiciones que se hubiesen calificado como entregas de bienes de haberse realizado en el interior del territorio de aplicación del impuesto.

El estudio del aspecto material del hecho imponible se remata con el comentario de los requisitos enunciados legalmente para que no estén sujetas –técnicamente se trata de supuestos declarados exentos– ciertas adquisiciones intracomunitarias, así como el particularizado examen que se efectúa de las exenciones previstas en los artículos 26 y 13 de la Ley del IVA. En el primer grupo, se sitúan adquisiciones intracomunitarias exentas por razones de neutralidad del impuesto, para unificar y equiparar su tratamiento con el dispensado a operaciones interiores e importaciones, así como las basadas en la simplificación del funcionamiento del IVA y de las obligaciones formales de los sujetos (operaciones triangulares y aquellas otras que atribuyen al adquirente el derecho a la devolución del impuesto devengado). En el segundo, están supuestos excluidos por motivos muy diversos, persiguiendo evitar la doble imposición de una misma operación (adquisiciones de bienes entregados bajo el régimen de franquicia, o el de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, ventas a distancia, etc.).

Las profesoras ARRIBAS y HERMOSÍN analizan después los criterios de localización previstos en la normativa nacional que sigue, aunque con ciertas divergencias, la línea establecida por el ordenamiento comunitario. Seguidamente consideran las reglas general y específicas –previstas estas últimas para los pagos anticipados y las transferencias intracomunitarias de bienes propios– de devengo y exigibilidad de las operaciones. Continúan con el tratamiento de cómo ha de determinarse la base imponible (en general y para los *transfers*, para las adquisiciones que hayan sido objeto de Impuestos Especiales, habiéndose obtenido la devolución de la cuantía pagada por los mismos en el Estado de origen, y para las adquisiciones gravadas por el criterio especial de localización que atiende al Estado miembro de identificación del adquirente y no al de llegada de la expedición), aplicación del tipo de gravamen y deducción del IVA devengado, terminando con el estudio del sujeto pasivo y de los supuestos de responsabilidad en las adquisiciones intracomunitarias.

La obra, que está llena de ejemplos y cuadros que ayudarán a comprender mejor cada uno de los aspectos tratados, se remata con el ofrecimiento de diversos cuadros estadísticos –sobre declarantes, base imponible e impuesto devengado en el régimen general– que pretenden demostrar la importancia real de las adquisiciones intracomunitarias dentro del IVA y que se han elaborado con los datos de la Agencia Tributaria correspondientes a los ejercicios 2005 a 2008. Las últimas páginas ofrecen las conclusiones alcanzadas en su investigación por las profesoras ARRIBAS y HERMOSÍN, donde vuelve a resaltarse la complejidad y numerosos problemas de funcionamiento y fraude tributario que plantea el sistema de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, aconsejando una reforma que, a partir del establecimiento de un mecanismo de redistribución de los ingresos fiscales, respete la naturaleza del impuesto y evite que algunos Estados miembros sufran una disminución significativa de su recaudación.

Miguel Ángel Martínez Lago