

MÓDULO V. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Lección 1. Hecho imponible y exenciones

GUÍA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo estimado de lectura: 45 minutos

Lección 1. Hecho imponible y características del impuesto	2 -
1. Naturaleza y notas características del IVA como impuesto armonizado	3 -
2. Estructura y funcionamiento del IVA	5 -
3. Hecho imponible y supuestos de no sujeción	8 -
3.1 Concepto de empresario o profesional	10 -
3.2. Las “entregas de bienes”	12 -
3.3. Las “prestaciones de servicios”	13 -
3.4. Operaciones asimiladas y autoconsumos	13 -
3.5. Supuestos de no sujeción (art. 7 LIVA)	14 -
4. Las operaciones intracomunitarias	16 -
4.1. El carácter “transitorio” del régimen de operaciones intracomunitarias	16 -
4.2. La adquisición intracomunitaria de bienes (AIB)	19 -
4.3. La entrega intracomunitaria	20 -
5. Importaciones y exportaciones.....	21 -

Lección 1. Hecho imponible y características del impuesto

La finalidad de este módulo es ayudar al estudio y comprensión del IVA. Ahora bien, es importante recordar que sólo es útil si se utiliza como complemento a la lectura de los textos legales.

Por tanto, debe examinarse, además de la (Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA, “la Directiva”), la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, LIVA), y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, RIVA).

El IVA es el segundo impuesto más relevante por recaudación en España, como ya sabemos examinando los datos de recaudación anuales, que basta aquí recordar de forma simplificada¹:

Impuesto	2025 (miles de millones)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	142.466
Impuesto sobre Sociedades	42.266
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	5.397
Impuesto sobre el Valor Añadido	99.532
Impuestos Especiales	23.083

En la práctica, el IVA es un impuesto altamente complejo, porque su lógica y funcionamiento son muy distintos a los del resto de impuestos. Es además relativamente novedoso en los sistemas tributarios, ideado en los años 50 del siglo

¹ Fuente: AEAT. Informes anuales de Recaudación Tributaria. Datos de 2025.

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

pasado con la finalidad de gravar el consumo manteniendo la neutralidad de los sistemas productivos.

1. Naturaleza y notas características del IVA como impuesto armonizado

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo real, objetivo, instantáneo e indirecto que tiene una estructura diseñada para gravar el consumo como fuente de capacidad económica.

El art. 1 de la LIVA recoge ya todas las notas esenciales del impuesto, al afirmar que “es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales; b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes; c) Las importaciones de bienes”.

De este párrafo se pueden extraer ya las cuatro características del impuesto:

- Impuesto indirecto (porque la capacidad económica que se grava, el consumo, se manifiesta de forma indirecta a través del gasto, estableciéndose además un mecanismo de traslado de la carga tributaria mediante la repercusión)
- Real (porque atiende al hecho objetivo de la operación, no a las circunstancias personales del adquirente);
- Proporcional (ya que su tipo de gravamen es el mismo con independencia de la base, a diferencia de los impuestos progresivos, como el IRPF);
- Instantáneo (se devenga por cada operación, frente a los impuestos periódicos como el IS y el IRPF).

A estas notas básicas se añade la característica que define todo el funcionamiento del impuesto: el IVA opera mediante una mecánica de repercusión en cadena que garantiza que quien soporta económicamente la carga del IVA sea el consumidor final, aunque jurídicamente quien lo declare e ingrese en la Hacienda Pública sea el empresario o profesional que vende el bien, o que presta el servicio.

Es así un tributo que se aplica en todas y cada una de las fases del proceso de producción y distribución de los bienes y servicios, pero sin que el impuesto soportado en una fase se incorpore luego al precio de la siguiente, lo que sobrecargaría la actividad económica. Eso se logra gracias al mecanismo de repercusión y deducción.

Este proceso es clave para garantizar que se cumpla el principio central del IVA: la neutralidad con respecto de las actividades económicas.

No puede aquí perderse de vista que el IVA nació, precisamente, como instrumento al servicio del mercado común europeo. La razón es sencilla: si los Estados miembros gravasen las operaciones de consumo según modelos heterogéneos, los flujos comerciales transfronterizos se verían distorsionados por razones tributarias: las

empresas tenderían a localizarse en los Estados con menor presión sobre el consumo, y los consumidores arbitrarían entre sistemas. La armonización del impuesto sobre el consumo es, por tanto, una pieza imprescindible del mercado interior.

Esta exigencia europea explica que la regulación del IVA español no pueda entenderse al margen de la Directiva, que fija las grandes coordenadas (qué se grava, qué está exento, quién es sujeto pasivo, qué tipos pueden establecerse).

La base del funcionamiento del IVA se explica ya en el art. 1.2 de la Directiva

“El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta”.

De ese precepto se desprende también claramente la vocación de universalidad y generalidad del impuesto, que pretende gravar la totalidad del comercio de bienes y servicios, salvo las exenciones taxativamente previstas, y pretende hacerlo de forma proporcionada al precio final.

Debe insistirse en ello, porque es clave en el IVA: el ingreso total en la Hacienda pública coincide exactamente con el resultado de aplicar el tipo de gravamen al precio final, sin acumulación impositiva en cascada. Con ello se logra la citada neutralidad, de forma la carga económica del impuesto debe recaer solo sobre el consumidor final, no en el empresario, gracias al juego repercusión-deducción que se examinará en otra lección y que es la piedra angular del impuesto.

Por último, en esta introducción general, debe resaltarse la importancia del ámbito territorial. Es clave identificar el llamado “territorio de aplicación del impuesto” (TAI), porque solo las operaciones que se entiendan realizadas en él quedarán sujetas al IVA de cada país. En el caso de España, el IVA no se exige en todo el territorio, sino solo en península e Islas Baleares, que es el TAI.

Quedan así fuera tres territorios que tienen, por razones históricas y de adhesión, regímenes propios: la Comunidad Autónoma de Islas Canarias (donde, en su lugar, se aplica el Impuesto General Indirecto Canario, IGIC), y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla (donde se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, IPSI). En el caso de los sistemas forales, las haciendas de cada territorio gestionan y recaudan el impuesto, pero su normativa es idéntica a la del sistema común. Esto es, País Vasco y Navarra son TAI a efectos del IVA.

1. Ejemplo

Una sociedad con sede en Madrid vende mercancías a un cliente situado en Las Palmas de Gran Canaria.

La operación NO está sujeta al IVA español, porque las Islas Canarias quedan fuera del TAI: el envío es jurídicamente una exportación a efectos del IVA español, con exención plena, como se verá (art. 21 LIVA), y allí estará sujeta al IGIC (impuesto general indirecto canario).

Si esa misma sociedad vende a un cliente en Burdeos (Francia), la operación se sitúa dentro del IVA armonizado europeo, y se calificará como entrega intracomunitaria exenta (art. 25 LIVA), tributando en destino como adquisición intracomunitaria francesa.

Por último, debe recordarse aquí la relación con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITP-AJD. La regla básica es la incompatibilidad: una misma operación no puede tributar simultáneamente por ambos impuestos.

La regla general, contenida en el art. 4.Cuatro LIVA, y en el art. 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP-AJD, y puede sintetizarse así: si la operación se lleva a cabo por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad, estará sujeta a IVA, pero si es una operación que lleva a cabo un particular, estará sujeta a TPO. De este modo, la venta de un piso por el promotor está sujeta al IVA (con eventual exención técnica que se verá en otra lección), pero la venta del mismo piso por el particular que lo había adquirido para su uso, estará sujeta al ITP.

2. Estructura y funcionamiento del IVA

El funcionamiento del IVA se explica en el ya citado art. 1.2 de la Directiva. En el IVA, el sujeto pasivo es el empresario o profesional que realiza la operación, pero quien soporta la carga del impuesto es el adquirente final del bien o del servicio.

Para ello, el IVA opera mediante dos movimientos simétricos en cada operación. Cuando un empresario vende un bien o presta un servicio, repercute el IVA sobre el adquirente. En la factura aparece el precio (base imponible) y, separadamente, la cuota del IVA que el comprador debe pagar al vendedor. Esta cuota repercutida es lo que la Ley llama “IVA devengado”.

Simultáneamente, ese mismo empresario, cuando ha adquirido los bienes y servicios necesarios para su actividad, ha soportado el IVA repercutido por sus proveedores. Esa cuota, llamada “IVA soportado deducible”, la podrá restar (deducir) del IVA devengado en la autoliquidación periódica que presente a la Administración.

El resultado es este esquema:

IVA a ingresar (o, en su caso, a compensar/devolver) =

IVA devengado (repercutido a clientes) – IVA soportado (pagado a proveedores y deducible).

Si el resultado de la anterior operación es positivo, el sujeto pasivo ingresa la diferencia en la Hacienda Pública en la correspondiente autoliquidación (normalmente trimestral, pudiendo ser mensual). Si por el contrario es negativo, la cantidad queda a compensar en periodos posteriores o, al final del ejercicio, se podrá solicitar la devolución.

Otra manera de comprender la mecánica del IVA es seguir un único bien a lo largo de toda su cadena de producción y distribución. Siguiendo aquí el ejemplo publicado en el Manual de IVA de la AEAT²:

Imaginemos una pieza de mobiliario que recorre cuatro fases: extracción de materias primas (madera), transformación industrial (carpintería), distribución mayorista y venta minorista al consumidor final.

Aplicaremos en todas ellas el tipo general (21%) y supondremos que cada empresario añade un determinado margen al precio del eslabón anterior.

Fase	Precio venta	IVA devengado (repercutido) 21%	IVA soportado deducible	IVA a ingresar (devengado – soportado)
1. Materias primas	100	21	0	21
2. Transformación	200	42	21	21

² Fuente: AEAT. Manual Práctico IVA, en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/manuales-practicos.html>

Fase	Precio venta	IVA devengado (repercutido) 21%	IVA soportado deducible	IVA a ingresar (devengado – soportado)
3. Mayorista	400	84	42	42
4. Minorista (al consumidor final)	500	105	84	21
TOTAL ingresado a la Hacienda Pública				105

El cuadro permite observar el funcionamiento integral del impuesto:

Primero: el ingreso total que recibe la Hacienda Pública a lo largo de toda la cadena ($21+21+42+21 = 105$ euros) coincide exactamente con el IVA que el consumidor final paga al minorista en la última factura (105 euros sobre 500 euros, al 21%).

El IVA, pese a ser un impuesto plurifásico, se traduce en un ingreso final equivalente al de un impuesto monofásico que se aplicara solo en la venta al consumidor.

Segundo: ese ingreso total es exactamente proporcional al precio final (en este caso, el 21% de 500), lo que materializa el principio enunciado en el art. 1.2 de la Directiva.

Tercero: cada empresario solo ingresa el IVA correspondiente al “valor añadido” que él aporta (es decir, el tipo aplicado a la diferencia entre lo que vende y lo que ha comprado): el carpintero, por ejemplo, ingresa 21 euros sobre los 100 euros de margen que añade al precio de la madera.

Cada trimestre (o cada mes), el sujeto pasivo presenta el modelo de autoliquidación correspondiente y refleja, por un lado, la totalidad del IVA repercutido en sus

operaciones del período (IVA devengado), y por otro, la totalidad del IVA soportado deducible (con los requisitos de los arts. 92 y siguientes LIVA, que conviene leer y tener presentes ya, aunque se verán en otra lección).

La diferencia (IVA repercutido-IVA soportado) es lo que ingresa, compensa o, llegado el caso, solicita en devolución. La declaración no liquida cada operación por separado: la liquidación operación por operación ya se hizo en el momento de la repercusión, y lo que la autoliquidación hace es, simplemente, regularizar el saldo neto frente a la Hacienda Pública.

El mecanismo anterior está pensado para garantizar que la neutralidad, principio rector del IVA, sea efectiva. La neutralidad requiere que el impuesto no distorsione la actividad económica, y que por tanto no se incorpore a sus costes ni distorsione sus decisiones de producción y distribución. El mecanismo repercusión-deducción asegura que el IVA soportado en cualquier fase es deducible, de modo que la empresa que entrega el bien o presta el servicio lo recupera y solo lo soporta económicamente el último consumidor.

Como ya se ha dicho, el principio de neutralidad es clave para entender todo el funcionamiento del IVA. En numerosas sentencias, el TJUE se ha referido a la importancia de atender a las condiciones materiales de una operación para permitir la adecuada aplicación de las reglas de IVA.

Entre otras muchas, se pueden citar la STJUE de 27 de septiembre de 2007, *Teleos plc y otros*, asunto C-409/04, sobre la prueba del transporte intracomunitario, o la STJUE de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona Kft*, asunto C-273/11 sobre la prevalencia de los requisitos materiales frente a los formales en el contexto de la identificación del adquirente.

Con posterioridad, y entre otras, véase la doctrina sobre los requisitos formales en materia de exenciones intracomunitarias y de exportación. De forma simplificada, el TJUE recalca que la denegación del beneficio fiscal no puede fundarse en simples defectos formales cuando los presupuestos sustantivos estén acreditados. En esta línea, es importante la STJUE de 13 de noviembre de 2025, *FLO VENEER d.o.o.*, asunto C-639/24, (sobre la prueba del transporte intracomunitario).

3. Hecho imponible y supuestos de no sujeción

Aunque el hecho imponible del IVA es único, en función del territorio hay distintas perspectivas.

En primer lugar, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI por empresarios o profesionales (art. 4 LIVA). Esto es, las operaciones interiores, a las que se dedicará más atención en un curso como este, de carácter fundamentalmente introductorio.

Junto a ello, examinaremos las operaciones intracomunitarias (entregas intracomunitarias de bienes, EIB o adquisiciones intracomunitarias de bienes, AIB, en función de la perspectiva).

Finalmente, las importaciones de bienes, esto es, la entrada en el TAI de bienes procedentes de territorios o países terceros.

El art. 4.Uno LIVA detalla que la sujeción al IVA exige la concurrencia simultánea de cuatro elementos:

“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

De este precepto se extraen las siguientes ideas centrales:

(1) La operación debe ser realizada por un empresario o profesional, en el sentido del art. 5 LIVA (que conviene leer detenidamente). Si quien la realiza no tiene esa condición la operación normalmente queda fuera del IVA, sin perjuicio de que pueda quedar sujeta a otros impuestos (como el ITP).

(2) La operación debe consistir en una entrega de bienes o una prestación de servicios, conceptos que están definidos en los arts. 8 y 11 LIVA respectivamente. La frontera entre ambas categorías es relevante en algunos casos límite (ejecuciones de obra, suministros con instalación). Junto a ello, hay operaciones asimiladas a las entregas de bienes o servicios, como se verá, denominadas autoconsumos.

(3) Es clave el elemento espacial, porque la operación debe entenderse realizada en el TAI. Las reglas de localización (arts. 68 y siguientes LIVA, para entregas de bienes y prestaciones de servicios) son técnicas y se examinan en otras lecciones; aquí basta retener que sin localización en el TAI no hay sujeción al IVA español.

(4) Debe concurrir la condición de onerosidad: la operación debe realizarse “a título oneroso” y “en el desarrollo de la actividad” empresarial o profesional. La onerosidad es uno de los conceptos más trabajados por el TJUE: requiere una “relación directa” entre la prestación y la contrapartida (es clásico el asunto *Tolsma*, STJUE de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, C-16/93).

2. Ejemplos

- Una sociedad mercantil vende ordenadores a una empresa cliente Y, ambas con domicilio en Madrid: hay empresario, hay entrega de bienes (los ordenadores), está localizada en el TAI, y existe una contraprestación dineraria. La operación está sujeta al IVA.

- Un particular (Mohammed) vende su televisión de segunda mano a un particular (Josué). Falta el elemento subjetivo (Mohammed no es empresario): la operación NO está sujeta al IVA, sino al ITP, modalidad TPO.

3.1 Concepto de empresario o profesional

Tras una lectura detenida del art. 5 LIVA vemos que el concepto de empresario o profesional es funcional, y que no necesariamente coincide con el que se ha visto en el IRPF o IS. La regla básica es que se reputan empresarios o profesionales quienes realizan actividades empresariales o profesionales. Y a su vez, el apartado Dos define estas actividades como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Junto a esta cláusula general, el precepto contiene reglas específicas: tienen siempre la consideración de empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario; quienes realizan operaciones de arrendamiento de bienes o de constitución de derechos reales (lo que convierte automáticamente al arrendador en empresario a efectos de IVA); quienes urbanicen terrenos o promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título; los entes públicos, en cuanto realicen actividades empresariales (con las matizaciones del art. 7.8.º LIVA); y, en general, todo aquel que realice por cuenta propia entregas o prestaciones que supongan la explotación de un bien con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo.

La condición de empresario o profesional se adquiere desde que se realiza el primer acto preparatorio con intención de iniciar la actividad, aunque la actividad propiamente dicha no haya comenzado aún.

Algunos asuntos ayudan a aclarar el concepto de empresario/profesional y la condición de onerosidad.

Por ejemplo, El TJUE se ha pronunciado sobre el tratamiento de los miembros de los consejos de administración de las sociedades. En la STJUE de 21 de diciembre de 2023, TP y Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, asunto C-288/22, el tribunal entendió que la actividad del consejero, cuando recibe a cambio una remuneración (porcentual o a tanto alzado), puede considerarse una prestación de servicios a título oneroso y, por tanto, una “actividad económica” a efectos del art. 9 de la Directiva.

Ahora bien, debe concurrir también la independencia, y en ese caso la conclusión fue negativa: el consejero, con los datos del caso enjuiciado, ni actuaba en su propio nombre ni asumía un riesgo económico propio (el riesgo lo asume la sociedad, que es la que responde de las consecuencias de sus decisiones). El Tribunal entendió que

faltaba por tanto la nota de independencia y no podía considerarse sujeto pasivo del IVA.

La Dirección General de Tributos española, asumiendo este criterio en la Consulta Vinculante V0782-24, de 17 de abril de 2024, ha aclarado que la actividad del administrador o miembro del consejo de administración, persona física, en el ejercicio de las funciones inherentes al cargo, con carácter general no estará sujeta al IVA. Ahora bien, dependiendo de los hechos, y siempre y cuando que se entienda que el administrador no soporta el riesgo económico propio de su actividad (art. 5.Uno LIVA en conexión con la exigencia de independencia que se desprende del art. 7.5.º LIVA).

Otro pronunciamiento útil para entender lo que implica el art. 5 es la STJUE de 23 de octubre de 2025, *T.P.T. y Financial Bulgaria EOOD*, asunto C-744/23.

La cuestión planteada era si los servicios prestados por un abogado de oficio constituyen prestación de servicios a título oneroso a efectos del IVA cuando, vencida la parte contraria, esta resulta condenada en costas y debe pagar los honorarios correspondientes. La defensa había sido gratuita para el cliente (como sucede en el turno de oficio también en España), lo que podía hacer pensar en una operación no onerosa. Sin embargo, El TJUE concluyó que existe una relación directa entre el servicio jurídico prestado y la contraprestación legalmente establecida a cargo del condenado en costas y, en consecuencia, el hecho de que la retribución provenga de un tercero (la parte vencida y condenada en costas) y no del cliente directo (beneficiario de justicia gratuita) no impide considerar que la operación en sí tuvo carácter oneroso.

La consecuencia es relevante: el abogado de turno de oficio es, también en estos supuestos, sujeto pasivo del IVA y debe repercutir el impuesto sobre las costas a cargo del condenado. Esto es, al estar la operación sujeta, el abogado de la parte vencedora (en este caso, el abogado de turno de oficio que prestó el servicio) tiene repercutir y añadir el IVA, y ese IVA se integra en las costas que paga la parte vencida en el pleito. En el ejemplo: la tasación de costas no será de 1.000 euros, sino de 1.000 euros de honorarios + 210 euros de IVA = 1.210 euros, que abona la parte vencida. El abogado cobra esos 1.210 euros e ingresa los 210 euros en la administración tributaria. El IVA, incorporado a las costas, lo soporta económicamente la parte vencida.

El TJUE hace una lectura amplia del concepto de “prestación de servicios a título oneroso” del art. 2.1.c) de la Directiva: existe vínculo directo entre el servicio y la contraprestación, aunque ésta provenga de un tercero (la parte vencida) y no del beneficiario directo (el cliente que recibe de forma gratuita los servicios del abogado del turno de oficio). La onerosidad a efectos de IVA no exige identidad subjetiva entre destinatario y pagador, y que el carácter inicialmente gratuito del servicio no impide su sujeción cuando la ley nacional impone a un tercero el deber de retribuirlo.

Finalmente, otro caso que ayuda a entender el concepto de onerosidad es la STJUE de 5 de octubre de 2023, *Deco Proteste – Editores Lda y Autoridade Tributária e Aduaneira*, asunto C-505/22.

Aquí una empresa portuguesa entregaba “gratuitamente” tabletas o teléfonos inteligentes a quienes contrataban una nueva suscripción a una de sus revistas. La cuestión era si tal entrega era un supuesto de autoconsumo (entrega gratuita asimilada a entrega onerosa) o si formaba parte de una operación onerosa única, junto con la suscripción.

En el caso concreto el TJUE optó por esta segunda alternativa: la entrega del aparato no era en realidad gratuita, sino accesoria de la suscripción, y por tanto se entendía retribuida con la cuota de la suscripción.

La sentencia es útil porque ilustra la doctrina del TJUE sobre la relación directa entre prestación y contrapartida: lo aparentemente gratuito puede ser, en realidad, parte de una operación onerosa única cuando existe un vínculo económico claro entre lo que se entrega y lo que se cobra.

3.2. Las “entregas de bienes”

El art. 8.Uno LIVA define la entrega de bienes como “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

La fórmula es importante: lo decisivo no es la transmisión jurídico-civil de la propiedad, sino la transmisión del poder económico de disponer del bien como si se fuera su propietario.

Esta “aproximación funcional” al concepto de entrega de bienes se recalca, entre muchas otras, en la STJUE de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, asunto C-320/88, reiterada después, y en la que se recalca que una entrega de bienes implica la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades propias del propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica en sentido civil.

El precepto se completa con un amplio catálogo de operaciones que se consideran, en todo caso, entregas de bienes (art. 8.Dos LIVA).

Por ejemplo, las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación cuando el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 40% de la base imponible (regla útil para distinguir la entrega de bienes de la prestación de servicios en el sector de la construcción); las aportaciones no dinerarias a sociedades; las transmisiones de bienes en virtud de norma o resolución administrativa; las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta a plazos con pacto de reserva de dominio; las transmisiones por arrendamiento-venta y figuras

análogas; las cesiones de bienes entre comitente y comisionista cuando este actúa en nombre propio; o el suministro de productos informáticos, en determinados casos.

La definición de “bien corporal” abarca tanto los bienes muebles como los inmuebles, así como el gas, el calor, el frío y otros tipos de energía. Y respecto de las edificaciones, el art. 6 LIVA precisa el concepto, lo que es relevante en operaciones inmobiliarias.

3.3. Las “prestaciones de servicios”

La prestación de servicios es un concepto residual: el art. 11.Uno LIVA considera prestación de servicios “toda operación sujeta al impuesto que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

Esta cláusula de cierre, paralela al art. 24 de la Directiva, es deliberada: el sistema persigue la universalidad, y que el IVA recaiga sobre todas las modalidades de operaciones económicas, evitando así las distorsiones a la competencia que tendrían lugar si ello no se hiciera así.

En la práctica, y como se puede ver en la larga enumeración del art. 11.Dos LIVA, la noción menciona prácticamente todas las prestaciones del sector terciario y otros muchos supuestos: por ejemplo, el ejercicio independiente de profesiones liberales (abogacía, medicina, arquitectura); los arrendamientos de bienes y de empresa; las cesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial; el transporte; los servicios de hostelería o restauración; los seguros y operaciones financieras (sin perjuicio de las exenciones); las operaciones de mediación; los suministros de software no estandarizado, etc.

3.4. Operaciones asimiladas y autoconsumos

Junto a las entregas y prestaciones onerosas “ordinarias”, la LIVA se refiere a otras dos categorías de operaciones, que se sujetan igualmente a gravamen aunque, estrictamente, no exista contraprestación dineraria. Son los llamados supuestos de “autoconsumo”, que de forma simplificada son operaciones que se asimilan a una entrega de bienes o a una prestación de servicios (arts. 9 y 12 LIVA).

La finalidad es técnica y se entiende por la relevancia de la neutralidad. La norma trata de evitar que un bien o servicio que ha entrado en la cadena empresarial con IVA deducido o deducible, acabe consumiéndose sin que ese consumo soporte el impuesto, distorsionándose así su funcionamiento.

Es necesario distinguir dos grandes tipos: el llamado “autoconsumo externo”, en el que el bien o servicio sale del patrimonio empresarial hacia el patrimonio personal del sujeto o de un tercero, gratuitamente o sin contraprestación [aquí caben tanto bienes (art. 9.1.º a y b LIVA) como servicios (art. 12 LIVA)].

Y el llamado “autoconsumo interno”, previsto solo para bienes, y que consiste en el que bien permanece dentro del patrimonio empresarial, pero “cambia de régimen” dentro de la propia actividad (art. 9.1.º c y d LIVA).

3. Ejemplos

- Autoconsumo externo de bienes (art. 9.1.º a LIVA). El titular de una tienda de instrumentos musicales se lleva uno de los pianos del almacén a su casa de la playa. No hay venta, pero debe autorrepercutirse el IVA como si lo hubiera vendido, soportándolo así económicamente como cualquier otro consumidor final.
- Autoconsumo externo de servicios (art. 12.3.º LIVA). Un abogado redacta gratuitamente un contrato complejo para un familiar. Como la prestación atiende a fines ajenos a la actividad profesional, se considera autoconsumo sujeto.
- Autoconsumo interno por cambio entre sectores diferenciados (art. 9.1.º c LIVA). Una sociedad explota un hotel (actividad no exenta, régimen de deducción al 100%) y una clínica privada (régimen de operaciones exentas, no procede deducción). Si traslada al ala de la clínica unas camas que adquirió para el hotel, y cuyo IVA se dedujo íntegramente, ese traslado se grava como autoconsumo.
- Autoconsumo interno por cambio de existencias a bien de inversión (art. 9.1.º d LIVA). Una tienda de electrodomésticos instala en su propio local uno de los aparatos de aire acondicionado que tenía puesto a la venta. El aparato deja de ser existencia para convertirse en bien de inversión.

En la lección correspondiente a las deducciones y devoluciones se volverá sobre estos ejemplos para ver cómo se articulan en la práctica.

3.5. Supuestos de no sujeción (art. 7 LIVA)

De acuerdo con la distinción tradicional en derecho español, la no sujeción significa que el supuesto de hecho ni siquiera entra en el ámbito objetivo del impuesto: no se realiza el hecho imponible y, por tanto, no se aplica el impuesto en absoluto. La exención, en cambio, opera sobre operaciones que sí están sujetas (cumplen el hecho imponible) pero que la Ley deja a salvo del gravamen efectivo, normalmente por razones técnicas o de política fiscal.

En el caso del IVA, la exención tiene consecuencias distintas al resto de tributos, que conviene tener claro. Como se verá en detalle en otra lección, la consecuencia práctica más relevante de esta diferencia se aprecia en el derecho a deducir: las operaciones no sujetas no generan derecho a deducción del IVA soportado en su preparación, mientras que las exenciones se distinguen entre exenciones plenas (con derecho a deducir el IVA soportado: paradigmáticamente, las exportaciones y las entregas intracomunitarias) y

exenciones limitadas (sin derecho a deducir: la mayor parte de las exenciones interiores del art. 20 LIVA).

Por lo que ahora importa, el art. 7 LIVA enumera, en doce apartados, los supuestos en que la Ley considera que no se realiza el hecho imponible. Cada supuesto tiene su propia explicación y régimen jurídico, por lo que en lo que sigue se abordarán, de forma necesariamente escueta, solo los más relevantes en la práctica.

a) Transmisión de unidad económica autónoma. El art. 7.1.º LIVA declara no sujeta la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios.

La razón de fondo es de neutralidad: gravar la transmisión global de una empresa con IVA, repercutiendo sobre el adquirente cuotas que después tendría que deducir, sería una operación poco útil desde el punto de vista del impuesto y, en cambio, generaría un coste financiero al adquirente. De ahí que la Directiva permita expresamente este caso de no sujeción (art. 19) y que la LIVA la haya incorporado en términos amplios.

Eso sí, debe tratarse de una actividad económica en funcionamiento, por lo que, como estableció en su momento el TJUE (Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, asunto C-497/01), la no sujeción opera siempre que se transmita un conjunto suficiente de elementos materiales y, en su caso, inmateriales y que ese conjunto sea idóneo para realizar una actividad económica autónoma. Además, el adquirente debe tener la intención probada de continuar la actividad y no de liquidar de inmediato los bienes.

b) Entregas gratuitas de muestras y objetos publicitarios (art. 7.2.º a 4.º LIVA). La norma declara no sujetas las entregas de muestras gratuitas de mercancías sin valor comercial estimable, las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas con fines publicitarios y las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario, siempre que el valor de estos últimos, entregados a un mismo destinatario en un año natural, no exceda de la cuantía que la Ley establece (200 euros por destinatario y año). Estas excepciones se justifican porque el coste de las acciones publicitarias se incorpora ya al precio de los bienes o servicios objeto de la actividad, y volver a gravarlas sería una doble imposición.

c) Servicios prestados en régimen de dependencia laboral (art. 7.5.º y 6.º LIVA). En coherencia con lo dispuesto en su art. 5, La LIVA declara no sujetos los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas las de carácter especial. La razón es que falta la nota de independencia: el trabajador asalariado no es empresario o profesional, no asume el riesgo económico de su actividad y, por tanto, no realiza el hecho imponible. La frontera con el trabajo autónomo es, en ocasiones, porosa, y la jurisprudencia analiza caso por caso si concurren las notas de subordinación y ajenidad propias de la relación laboral.

d) Operaciones de los entes públicos (art. 7.8.º LIVA). Tras varias modificaciones, el art. 7.8.º LIVA dispone que no estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. La regla es trasunto del art. 13 de la Directiva, que excluye del concepto de sujeto pasivo a los Estados, regiones, provincias, municipios y demás organismos de Derecho público respecto de las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, salvo que ello pueda generar distorsiones graves de la competencia.

Baste aquí señalar que la interpretación de este precepto es también compleja en la práctica. La idea de fondo es distinguir entre la actividad pública en sentido estricto (la que se realiza en el ejercicio de prerrogativas y se financia con tributos) y la actividad económica de los entes públicos (que se debe gravar como cualquier otra). El TJUE ha acuñado al efecto el doble criterio del “régimen jurídico aplicable” (STJUE de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90): el ente actúa como autoridad pública cuando lo hace en el marco del régimen jurídico-administrativo que le es propio, no cuando opera en idéntico régimen jurídico que los particulares) y del “riesgo de distorsión de la competencia” (la no sujeción decae cuando la actividad pública compite efectivamente con operadores privados).

e) Concesiones administrativas (art. 7.9.º LIVA). No estarán sujetas, salvo casos tasados (concesiones de transporte, servicios portuarios, etc.), las concesiones y autorizaciones administrativas. La razón vuelve a ser la naturaleza de Derecho público de la operación.

f) Otros supuestos del art. 7 LIVA. Además de los casos señalados, cabe mencionar los siguientes: el art. 7.7.º declara no sujetas las operaciones que serían autoconsumos pero respecto de las cuales no se dedujo el IVA soportado en su día (regla técnica para evitar doble imposición); el 7.10.º contempla las prestaciones efectuadas por las comunidades de regantes; el 7.11.º, las operaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro de naturaleza política, religiosa o cultural en determinados supuestos; y el 7.12.º, las entregas de dinero a título de contraprestación o pago, regla por otro lado evidente (el dinero entregado como medio de pago no es objeto sino contrapartida de la operación).

4. Las operaciones intracomunitarias

4.1. El carácter “transitorio” del régimen de operaciones intracomunitarias

El régimen de las llamadas operaciones “intracomunitarias” reviste cierta complejidad práctica, y con frecuencia suele dejarse fuera de cursos introductorios. Sin embargo, entender su funcionamiento básico permite no solo entender el IVA en su totalidad, sino entenderlo en su contexto; el de la construcción del mercado interior de la Unión Europea.

Conviene empezar explicando por qué existe este régimen. Hasta el 1 de enero de 1993, el tráfico comercial entre Estados miembros de la entonces Comunidad Europea se trataba como cualquier otra operación de comercio internacional: la entrega del vendedor era una exportación (exenta plena en el país de salida) y la entrada de los bienes en el país de destino se gravaba como importación, con liquidación del IVA en aduana.

Este sistema exigía mantener controles fronterizos físicos sobre las mercancías, incompatibles con la idea de mercado interior consagrada por el Acta Única Europea de 1986. Una vez suprimidas las fronteras fiscales el 1 de enero de 1993, fue necesario diseñar un mecanismo alternativo que permitiera seguir gravando las operaciones en el lugar de destino, por ser ahí donde tiene lugar el consumo, que es la capacidad económica que se pretende gravar con el IVA. Y hacerlo, y ahí está la dificultad, sin necesidad de controles aduaneros físicos.

La solución que se ideó fue transitoria, aunque hoy en día sigue vigente.

El régimen se aplica, como regla general, para las entregas de bienes entre empresarios y profesionales. Aunque hay excepciones. De forma breve, cabe mencionar el caso de los medios de transporte nuevos (art. 13.2.^a LIVA); su adquisición intracomunitaria queda sujeta en destino con independencia de la condición del adquirente, de modo que incluso un particular que compra, por ejemplo, un coche nuevo en otro Estado miembro realiza una adquisición intracomunitaria gravada en España. También debe mencionarse el supuesto de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes (art. 68 LIVA), dirigidas precisamente a consumidores finales (“business to consumer”, B2C) y que, como regla general, tributan también en el Estado de destino, que es donde se consume el bien.

De forma simplificada, y como se explicará en detalle en los siguientes apartados, las operaciones intracomunitarias pueden definirse como las operaciones de entregas o adquisiciones de bienes muebles corporales realizadas entre operadores establecidos en dos Estados miembros distintos de la Unión Europea.

Su rasgo característico es que el hecho imponible se descompone en dos operaciones: una entrega intracomunitaria en el Estado de origen, sujeta pero exenta con carácter “pleno”, que permite deducir cuotas soportadas (art. 25 LIVA), y una adquisición intracomunitaria en el Estado de destino, que es la operación efectivamente gravada (desde la perspectiva del TAI español, art. 13.1.^a LIVA).

Resumiendo:

(1) en el Estado de origen, el vendedor realiza una entrega intracomunitaria de bienes (EIB), que sale con una exención en origen llamada “plena”, porque permite la deducción del IVA soportado en la fase anterior).

En paralelo:

(2) En el Estado de destino, el adquirente realiza una adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), sujeta y no exenta, que él mismo se autoliquida (autorrepercutiendo el impuesto) e ingresa en su declaración periódica.

Esto permite que la carga del impuesto se traslade así, en términos económicos, al país de destino, sin necesidad de controles aduaneros.

Una misma circulación de mercancías entre dos Estados miembros da lugar así técnicamente a dos operaciones sujetas al IVA: una entrega intracomunitaria de bienes (EIB, con la citada exención plena) en origen y una adquisición intracomunitaria de bienes AIB (sujeta y no exenta) en destino.

Deben tenerse en cuenta dos elementos adicionales: en primer lugar, el régimen se proyecta únicamente sobre bienes: los servicios no generan adquisiciones intracomunitarias, sino que se sujetan a sus propias reglas de localización del hecho imponible (arts. 69 y 70 LIVA), que ya determinan directamente en qué Estado se entienden prestados, sin necesidad de descomponer la operación en dos como sucede en las entregas de bienes.

En segundo lugar, en las entregas de bienes es requisito esencial el transporte efectivo de los bienes desde el Estado miembro de origen al de destino, realizado por el transmitente, el adquirente o un tercero que actúe por cuenta de cualquiera de ellos.

Esto es clave: si no existe tal desplazamiento físico del bien entre Estados, la operación pierde su carácter intracomunitario y se califica como entrega interior en el Estado en que se encuentren los bienes en el momento de puesta a disposición, debiendo repercutirse en él el IVA correspondiente.

La diferencia entre la operación intracomunitaria y la exportación, desde la perspectiva del vendedor situado en el TAI, es que la primera tiene como destino un Estado miembro de la UE, mientras que la segunda tiene como destino un país tercero (incluyendo, conviene recordar, las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que están fuera del TAI).

El hecho de que la EIB esté exenta no significa que se trate de una operación irrelevante para el IVA del vendedor. Estamos ante lo que se denomina “exención plena”, lo que tiene una consecuencia central, y es que el vendedor mantiene el derecho a deducir el IVA soportado en sus compras vinculadas a esa operación. En este caso, el vendedor puede recuperar el IVA soportado, declarándolo adecuadamente como cualquier otro IVA devengado, y, simultáneamente, no repercute IVA al cliente extranjero.

4. Ejemplo

GETAMAD, una empresa con sede en Getafe vende bicicletas eléctricas por valor de 10.000 euros a tres clientes distintos:

a) Cliente empresarial situado en Málaga (con NIF español): operación interior. Se factura con IVA al 21%: $10.000 + 2.100 = 12.100$ euros. GETAMAD repercute 2.100 euros e ingresa esa cuota (descontado el IVA soportado) en su declaración.

b) Cliente empresarial situado en Marsella, Francia, que ha facilitado un NIF-IVA francés válido: entrega intracomunitaria. GETAMAD emite factura SIN IVA: 10.000 euros. La factura indica que se trata de operación exenta del art. 25 LIVA. Por tanto, GETAMAD no repercute IVA, pero conserva el derecho a deducir el IVA soportado en la fabricación de las bicicletas. El cliente francés autoliquida en Francia el IVA correspondiente como AIB.

c) Cliente empresarial situado en Dakar (Senegal): exportación. GETAMAD emite factura SIN IVA: 10.000 euros. La factura indica que se trata de exportación exenta del art. 21 LIVA. El cliente situado en Dakar pagará (en su caso) IVA senegalés correspondiente al introducir los bienes en su país.

4.2. La adquisición intracomunitaria de bienes (AIB)

Cuando se realiza una adquisición intracomunitaria en el TAI. Debe acudirse al régimen de las AIBs, que está en los arts. 13 a 16 LIVA, y se corresponde con los arts. 2.1.b) y 20 de la Directiva.

El art. 15 LIVA define la adquisición intracomunitaria de bienes como “la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores”.

Se trata, por tanto, y como se ha adelantado, del reverso de la EIB en origen: lo que para el vendedor de otro Estado miembro es una EIB, para el comprador español es una AIB.

El concepto se construye sobre cuatro requisitos materiales acumulativos, ya adelantados:

(i) operación realizada “por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional”; (ii) la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales (entrega de bienes en sentido material); (iii) la expedición o transporte físico de los bienes al TAI (sin transporte, no hay AIB); y (iv) la procedencia del transporte desde otro Estado miembro de la Unión Europea. Si falta alguno de estos elementos, no hay AIB.

El art. 13 LIVA delimita las AIB sujetas al IVA español. La regla básica está en su apartado 1.º: estarán sujetas las AIB de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios o profesionales o por personas jurídicas que no actúen como tales (entes públicos no empresariales, por ejemplo), cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

La regla supone, por tanto, y como se ha reiterado, una exigencia de doble condición empresarial (en origen y en destino). Son siempre operaciones entre empresarios y profesionales.

Como reiteraremos en otra lección, al abordar los sujetos pasivos, en las AIB, el sujeto pasivo es siempre el adquirente (art. 85 LIVA). Esto se conoce como mecanismo de “inversión” del sujeto pasivo (*reverse charge*). Eso es así porque el supuesto está *invertido*, ya que, a diferencia de las operaciones interiores, en las que el sujeto pasivo es el vendedor, en la AIB lo es el comprador. La razón es operativa: el vendedor está en otro Estado miembro y no sería eficiente obligarle a registrarse en España solo para ingresar el IVA.

Por último, el art. 14 LIVA contempla supuestos en los que la AIB no se sujeta al IVA español, sino que la operación tributa en origen como cualquier entrega interior. La razón es de simplificación para un tipo concreto de sujetos (agricultores acogidos al régimen especial, sujetos pasivos exentos sin derecho a deducir, personas jurídicas no empresariales), exigirle que se registre como sujeto pasivo de AIB y autoliquide en destino sería una carga desproporcionada. Por eso, mientras esas adquisiciones no superen, en el año natural anterior o en el corriente, un determinado umbral (art. 14.Dos LIVA), la operación no se sujeta como AIB, y por tanto se sujeta al IVA del país de origen, que abona el adquirente como en una operación interior. Estos sujetos tienen, no obstante, la opción de tributar como AIB aunque no superen el umbral (art. 14.Cuatro LIVA), comunicando esa opción a la Administración mediante alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI). La opción puede convenirles cuando el tipo del IVA español es menor que el del Estado de origen.

4.3. La entrega intracomunitaria

Como ya se ha adelantado, la otra cara de la moneda de una AIB es la EIB que sale con exención plena del Estado de origen. El art. 25 LIVA, en línea con el art. 138 de la Directiva, declara exenta la entrega de bienes expedidos o transportados desde el TAI, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos, con destino a otro Estado miembro, cuando el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica no empresarial identificado a efectos de IVA en un Estado miembro distinto.

Como ya se ha adelantado, es requisito del régimen que los bienes se expidan o transporten físicamente fuera del TAI con destino a otro Estado miembro (sin transporte real, no hay operación intracomunitaria ni por tanto EIB).

De la práctica administrativa y judicial se desprende que el problema más recurrente al aplicar la exención del art. 25 LIVA es la prueba del transporte intracomunitario; esto es, acreditar que los bienes abandonaron efectivamente el territorio de aplicación del impuesto (TAI) con destino a otro Estado miembro. La carga de esa prueba corresponde

al vendedor, conforme a doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, (véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, Teleos, C-409/04).

Para facilitar dicha prueba, el art. 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 introduce una presunción iuris tantum de salida de los bienes cuando el vendedor aporta una determinada combinación de documentos. Ahora bien, esa presunción no agota los medios admisibles: el transporte puede acreditarse por otras vías. En esta línea, el TJUE ha reiterado en sus pronunciamientos de 2024 y 2025 que la Administración no puede denegar la exención por meros defectos formales si los requisitos materiales de la operación están acreditados (véanse las ya citadas SSTJUE de 13 de noviembre de 2025, FLO Veneer, C-639/24; y 1 de agosto de 2025, W., C-602/24).

5. Importaciones y exportaciones

El IVA, como hemos visto, persigue gravar todo el consumo realizado en el TAI. Si el consumidor adquiere un bien producido fuera de la Unión Europea, el bien debe soportar el IVA al igual que cualquier otro bien producido o comercializado en España, pues, en otro caso, se generaría una distorsión competitiva en perjuicio de los productores españoles. La importación es, técnicamente, el mecanismo para nivelar la imposición indirecta entre bienes nacionales y bienes procedentes de territorios o países terceros.

El art. 18.Uno LIVA define la importación de bienes en términos que lógicamente coinciden, en lo sustancial, con los del art. 30 de la Directiva: tendrá la consideración de importación la entrada en el interior del país de un bien que no proceda de otro Estado miembro o que, aun procediendo de otro Estado miembro, no esté en libre práctica en la Unión. La idea esencial es la introducción física de un bien en el TAI desde un territorio que, a efectos del sistema común del IVA, no forma parte de la Unión.

Conviene recordar que los conceptos “territorio comunitario” y “territorio nacional” no coinciden con los conceptos análogos en otros ámbitos jurídicos. Las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, aun siendo territorio español a todos los efectos constitucionales, son territorios terceros a efectos del IVA. Esto significa que la introducción de un bien procedente de Tenerife en la península genera una importación a efectos del IVA español, exactamente igual que si procediera de Marruecos o de Estados Unidos.

La diferencia operativa más importante entre la importación y la AIB es el momento y el lugar de liquidación del impuesto. La AIB se autoliquida por el adquirente en su declaración periódica (art. 85 LIVA). La importación, en cambio, se liquida en aduana al introducir el bien en el TAI: el importador debe pagar el IVA al órgano aduanero junto con los derechos arancelarios y demás tributos exigibles, antes de poder retirar la mercancía.

La regla simétrica en el comercio exterior es la exención plena de las exportaciones, prevista en los arts., 21 y siguientes LIVA. La razón es estrictamente técnica: el IVA grava el consumo en el país de destino. Si los bienes salen del TAI con destino a un país tercero, no se consumirán en el TAI y no habrá razón para gravarlos en España; al contrario, gravarlos haría que las exportaciones españolas fuesen competitivamente más caras que las de los productores locales en el país de destino.