

## CASOS PRÁCTICOS DE EXENCIONES EN EL IVA INTERNACIONAL

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado  
Profesor de CEF.- UDIMA*

---

### EXTRACTO

Se analizan supuestos prácticos de aplicación de las principales exenciones previstas en el IVA para las operaciones internacionales: exportaciones y servicios relacionados con las mismas, operaciones asimiladas a las exportaciones, regímenes aduaneros y fiscales, y entregas intracomunitarias de bienes.

**Palabras clave:** exportaciones; servicios relacionados con las exportaciones; operaciones asimiladas a las exportaciones; exenciones de regímenes aduaneros y fiscales; entregas intracomunitarias de bienes.

---

## SUPUESTO PRÁCTICO 1

### Exportaciones

Una empresa española ha participado en las operaciones que a continuación se describen, deseando saber si las mismas pueden acogerse a la exención por el artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), relativo a las exportaciones:

- Ha prestado un servicio de transporte consistente en la recogida de mercancías en la fábrica sita en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) de un empresario español que ha vendido las mismas a otro empresario argentino y las ha transportado hasta el puerto de Sagunto, ocupándose igualmente de la carga de las mismas en el buque que las debe transportar hasta Argentina. Las condiciones pactadas para el transporte de la mercancía son FOB (*Free on board*), por lo que el servicio ha sido pactado con el protagonista de nuestro supuesto por el empresario español vendedor.
- Ha prestado un servicio de transporte consistente en la recogida de mercancías de un almacén sito en el TAI para un empresario japonés que las ha adquirido en esa misma semana y su transporte hasta el aeropuerto de Castellón, desde donde se van a llevar por vía aérea a Japón. El destinatario de dicho transporte es un transitario, que actúa en nombre propio y por cuenta del empresario japonés exportador.
- Ha prestado un servicio idéntico al anterior, aunque con destino al aeropuerto de Valencia, pero en este caso el destinatario del mismo es otro empresario del transporte que actúa en nombre propio pero por cuenta del mismo empresario japonés adquirente de las mercancías.
- Ha prestado un servicio consistente en el reconocimiento de las mercancías a introducir en un contenedor en el TAI, por cuenta del adquirente de las mismas, que es un empresario suizo. Una vez se introduzcan en el contenedor este será sellado y remitido a la sede del empresario suizo en Ginebra.
- Ha prestado un servicio consistente en el transporte de mercancías por cuenta de su adquirente, que es un empresario alemán. Las mercancías serán recogidas en el TAI en la sede del vendedor y se transportarán a la sede que el empresario alemán tiene en Múnich.
- Ha prestado un servicio consistente en el asesoramiento a otro transportista en las gestiones a realizar con ocasión de un transporte en la exportación de mercancías.

## SOLUCIÓN

### 1.1. TRANSPORTE A SAGUNTO

Con carácter previo al examen de esta operación y para su correcta calificación, debemos destacar que la entrega de mercancías realizada por el empresario español será una exportación directa de las contempladas en el artículo 21.1.º de la LIVA («Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este»), ya que la transmisión del poder de disposición se efectúa en el TAI (al haberse pactado condiciones FOB, la transmisión del poder de disposición de las mercancías se produce en el momento del embarque en el buque, que está en ese momento dentro del TAI), pero una vez ya despachada de exportación, por lo que el transporte fuera de la Comunidad se realiza por el transmitente. Así se deriva, además, de la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) 854/2003, de 19 de junio (NFC017972), en la que se dice:

«El consultante afirma en su escrito que vende la mercancía en condiciones de entrega FOB puerto de embarque. El incoterm FOB (Free on board) significa que el vendedor cumple con su obligación de entrega cuando la mercancía ha sobrepasado la borda del buque en el puerto de embarque convenido, lo que comporta que el comprador deba soportar todos los gastos y riesgos de pérdida o daño de la mercancía a partir de aquel punto. Dado que el vendedor cumple con sus obligaciones cuando la mercancía ha traspasado la borda del buque, hasta ese momento, se habrá hecho cargo de todos los costes y riesgos, así como de las gestiones aduaneras correspondientes, necesarias para sacar las mercancías del país de origen. Las condiciones de entrega FOB exigen pues, que el vendedor despache la mercancía de exportación.

Finalmente señalar que el exportador será, en cualquier caso, la persona que presente a la aduana el DUA de exportación por su cuenta y tenga en ese momento la propiedad o derecho de disposición sobre las mercancías. Si presentada la declaración, la mercancía sale de territorio aduanero, lo que se acredita mediante el visado del ejemplar número 3 de la declaración de exportación por la aduana de salida, la exportación se perfecciona en ese momento, sin que esta operación quede afectada por posibles subsiguientes reventas de dicha mercancía».

Así pues, el transporte que nos ocupa será un transporte relacionado con una operación de exportación. El apartado 5.º del artículo 21 de la LIVA declara la exención para los servicios vinculados con las exportaciones, siempre que se presten a quienes realicen las exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros, y que además se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones; circunstancia que concreta el artículo 9.1.5.º del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), al señalar que se entenderá cumplido cuando los servicios se realicen a partir del momento en que

los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad.

Evidentemente ambas condiciones se cumplen en el presente caso, ya que al tratarse de una exportación directa tendrá la condición de exportador el empresario español que vende las mercancías, y el servicio de transporte se presta precisamente con destino a la exportación. En este sentido, conviene recordar que ya desde los momentos iniciales de aplicación del IVA se consideró que el transporte era un servicio relacionado con la exportación (Consulta vinculante de la DGT de 17 de julio de 1986 –NFC005354–), si bien se matizaba que no quedan incluidos transportes previos a su remisión fuera de la Comunidad o a la zona portuaria o aeroportuaria (Consulta vinculante de la DGT de 26 de junio de 1986 –NFC005275–, que excluye el transporte a un almacén donde se prepara la fruta para su exportación).

Igualmente, las operaciones de carga de las mercancías en el buque quedarán cubiertas por esta exención, lo que también se viene declarando desde la ya lejana Consulta vinculante de la DGT de 17 de julio de 1986 anteriormente citada.

## 1.2. TRANSPORTE A CASTELLÓN

También en este caso debemos comenzar analizando la entrega previa, como condición para la regla aplicable a continuación.

A este respecto, el artículo 21.2.º de la LIVA contempla como operación exenta la exportación indirecta en régimen comercial, que se define de la siguiente forma: «Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él».

La diferencia con la exportación directa viene determinada porque, en este caso, es la empresa adquirente la que realiza la exportación, pues se debe haber producido la transmisión del poder de disposición antes de la salida aduanera de las mercancías.

La principal condición a que se supedita esta operación es que el adquirente debe ser un empresario no establecido en el TAI, tal y como remarca la Consulta de la DGT V2060/2011, de 15 de septiembre (NFC042319), no siendo aplicable cuando el adquirente sea un empresario establecido en el TAI.

Añade el apartado 2.º A) del artículo 9.1 del RIVA que el plazo en el que se debe producir la salida de las mercancías es de un mes desde su puesta a disposición; cuestión que se cumple en el supuesto que estudiamos, según los datos aportados.

No obstante, sobre la vigencia de dicho plazo cabe destacar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 19 de diciembre de 2013, asunto C-563/12, von Dan-

witz (NFJ052886), en la que se dice que los artículos 146.1 y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión abandonen el territorio de la Unión Europea dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega. Resulta a nuestro juicio bastante clara la incompatibilidad de la previsión reglamentaria con este pronunciamiento, pues el artículo 146.1, letra b), de la Directiva refundida recoge la exención en las exportaciones indirectas, por lo que esta previsión se encuentra afectada directamente por la sentencia.

El servicio de transporte, relacionado como acabamos de ver con una operación de exportación, entra dentro del ámbito de la exención por aplicación del artículo 21.5.º de la LIVA. Ahora bien, la particularidad en este caso viene determinada por la condición del destinatario, que es un transitario que actúa en su propio nombre, según propone el caso.

Según la normativa, los destinatarios de los servicios exentos deben ser quienes realicen las exportaciones, los destinatarios de los bienes, sus representantes aduaneros, o los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.

La particularidad que se da con transitarios, consignatarios y agentes de aduanas, según dicha redacción legal y la interpretación realizada por la DGT, es que pueden recibir los servicios en nombre propio, aunque por cuenta de exportadores o adquirentes de los bienes, y aplicar la exención; mientras que los demás intermediarios solo pueden aplicar la exención cuando actúen en nombre y por cuenta de sus mandantes, exportadores o adquirentes de las mercancías. En este sentido se pronuncia la Consulta de la DGT V0800/2017, de 30 de marzo (NFC064952), que señala lo siguiente:

«Es criterio reiterado de este Centro directivo que los servicios de transporte con ocasión de operaciones de exportación resultarán exentos del impuesto cuando los destinatarios del servicio de transporte sean quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes o los adquirentes de los mismos, así como "los transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduana, aunque actúen en nombre propio, pero siempre que dichas personas actúen por cuenta del exportador o del adquirente, en el sentido de que el transporte se refiera a mercancías que efectivamente se exporten y que dichos exportador o adquirente encarguen a aquellas personas que contratan el referido transporte de las mercancías, sea en nombre propio (con facturación a tales personas), sea en nombre ajeno (con facturación al exportador o adquirente extranjero)" (Resolución no vinculante de 10 de junio de 1994) y, ello por "la especial función que dichos profesionales desempeñan en las operaciones de importación y de exportación de mercancías, pudiendo apreciarse una relación directa entre los servicios que se prestan a los citados profesionales y las operaciones de comercio exterior.

Esta circunstancia, sin embargo, no se da en los demás intermediarios y, además, por razones de gestión no es razonable extender la exención a estos intermediarios sin limitación alguna porque en esas circunstancias no sería posible comprobar en todos los casos la relación directa entre los servicios de transporte y las exportaciones" (Resolución no vinculante de 25 de enero de 1999).

Debe tenerse en cuenta que transitarios, consignatarios y agentes de aduanas son agentes fundamentales en las operaciones de exportación de los que se sirven los exportadores para la representación ante la aduana de la realización de las formalidades aduaneras de importación y la contratación de los transportes internacionales de mercancías».

### 1.3. TRANSPORTE A VALENCIA

En este caso se plantea la circunstancia alternativa a la que veíamos en el caso anterior, pues el servicio recibido en nombre propio no lo es por un transitario, consignatario o agente de aduanas, sino por otro intermediario que actúa en nombre propio.

Por consiguiente, el servicio no estará exento.

Para aclarar el alcance subjetivo de esta exención, transcribimos a continuación el listado de servicios de transporte exentos, en atención al sujeto destinatario de los servicios, que se contiene en la citada Consulta de la DGT V0800/2017, de 30 de marzo, y que incluye los siguientes destinatarios:

- Un intermediario que actúa en nombre y por cuenta del exportador.
- Un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de un transitario, consignatario o agentes de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.

## 1.4. TRANSPORTE A GINEBRA

Como siempre, debemos comenzar analizando la operación principal para, en función de la misma, determinar la posible aplicación de la exención a las operaciones accesorias.

En este caso, la operación es también una exportación indirecta de las contempladas en el artículo 21.2.º de la LIVA y a las que hemos hecho referencia en apartados anteriores.

En este caso la particularidad viene determinada por los servicios, ya que como hemos señalado anteriormente, con carácter general, se exige para aplicar la exención prevista en el artículo 21.5.º de la LIVA en los servicios accesorios a las exportaciones que los mismos se presten a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza.

No obstante, el artículo 9 del RIVA exceptúa de este requisito a los servicios cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío. Cita el RIVA, en concreto, los siguientes servicios: arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogas.

Resulta evidente que siendo el servicio prestado uno de los mencionados expresamente, aunque se preste en un momento anterior al de la remisión de las mercancías, el servicio se encontrará exento.

## 1.5. TRANSPORTE A MÚNICH

En el presente caso, la operación principal realizada es la transmisión del poder de disposición de un bien corporal efectuada por un empresario establecido en el TAI para otro empresario establecido en el TAI de otro Estado miembro (Alemania), que será transportado desde el TAI al TAI de ese otro Estado miembro. Esta operación es, por tanto, una entrega intracomunitaria de bienes del artículo 25 de la LIVA.

La exención prevista en el artículo 21.5.º de la LIVA es para los servicios accesorios a las exportaciones, por lo que, evidentemente, no puede extenderse a los servicios accesorios a una entrega intracomunitaria de bienes.

El servicio de transporte intracomunitario prestado para un empresario o profesional no tiene regla especial de localización, por lo que se localizará por la regla general del artículo 69 de la LIVA. En el presente caso, al tratarse de un servicio prestado por un empresario para otro empresario al que se aplica la citada regla general de localización de los servicios se localizará en la sede del empresario destinatario de los servicios. En el presente caso, Alemania. El empre-

sario destinatario del servicio tributará con aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, ya que el prestador es un empresario no establecido en Alemania.

Como recapitulación de este punto recordamos las reglas de localización de los servicios de transporte:

- Los transportes de mercancías cuyo destinatario sea un empresario se localizan por aplicación de la regla general. Por tanto, se localizan en el TAI cuando el empresario destinatario que reciba el servicio esté establecido en el TAI.
- El artículo 70.uno.2.º de la LIVA contempla una regla especial de localización de determinados transportes, que se localizan en el TAI por la parte del trayecto recorrido por el mismo, en dos supuestos:
  - a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
  - b) Los de transporte de bienes distintos de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los transportes intracomunitarios, cuyos destinatarios no sean empresarios, que poseen una regla especial en el artículo 72 de la LIVA, localizándose en el lugar de inicio del transporte.

## 1.6. SERVICIO DE ASESORAMIENTO EN TRANSPORTE ACCESORIO A UNA EXPORTACIÓN

Como hemos visto, el artículo 21.5.º de la LIVA contempla una exención para los servicios vinculados con las exportaciones. No obstante, la doctrina administrativa ha entendido que resulta necesario vincular directamente los servicios a los bienes exportados, de forma que no se pueden encuadrar en este supuesto de exención aquellos servicios que no se relacionan directamente con los bienes exportados, como los servicios de asesoramiento jurídico.

Por su parte, el artículo 21.6.º de la LIVA establece la exención a los servicios de intermediación en las operaciones exentas de los restantes apartados del artículo 21 de la LIVA, operaciones que cabe entender, según la DGT, como consistentes en poner en contacto al exportador español con el adquirente extranjero. Sin embargo, también en este caso ha entendido la doctrina administrativa que no cabe incluir los servicios jurídicos.

Es ejemplo de cuanto se ha dicho la Consulta V5158/2016, de 29 de noviembre (NFC063296).

Por consiguiente, los servicios descritos no podrán acogerse a la exención.

## SUPUESTO PRÁCTICO 2

### Operaciones asimiladas a las exportaciones

La entidad Transportes Marítimos, SA, con domicilio en Valencia, presta un servicio de transporte de mercancías, mediante el pago de contraprestación, entre Valencia y Nápoles.

La entidad ha recibido los siguientes servicios:

- Ha adquirido un buque que se destinará a la citada línea de transporte.
- Ha recibido servicios de practicaje y amarre prestados por la autoridad portuaria de Valencia.
- Se le ha facturado por la autoridad portuaria la tasa del buque y de las mercancías.
- Se le ha facturado por la sociedad anónima de Gestión de Estiba Portuaria el importe de la estiba.
- Una empresa privada española le ha facturado el servicio de limpieza de bodegas y desinsectación y desratización del buque.
- Ha adquirido varios aparatos auxiliares para la navegación, cuyo destino es su incorporación al buque.
- Ha contratado con un hotel de la zona portuaria de Valencia el servicio de alojamiento para la tripulación en sus estancias en Valencia.

## SOLUCIÓN

### 2.1. ENTREGA DEL BUQUE

El artículo 22.uno de la LIVA declara exentas las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

De acuerdo con el artículo 8 de la LIVA, cabe considerar como entrega, definida como transmisión del poder de disposición de un bien corporal, lo que hemos denominado, en términos llanos, adquisición, que se refiere a la transferencia de la propiedad por venta; aunque el con-

cepto de entrega sea más amplio que el de venta, tal y como recuerda el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (NFJ000732):

«7. Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario».

Son beneficiarios de la exención como buques, según el anexo 1 de la LIVA, los bienes comprendidos en las partidas arancelarias 89.01 (transatlánticos, barcos para excursiones [de cruceros], transbordadores, cargueros, gabarras –barcazas– y barcos similares para transporte de personas o mercancías), 89.02 (barcos de pesca; barcos factoría y demás barcos para tratamiento o preparación de productos de la pesca), 89.03 (yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas [botes] de remo y canoas), 89.04 (remolcadores y barcos empujadores) y 89.06.10 (demás barcos, incluidos los navíos de guerra y barcos de salvamento excepto los de remo) del arancel aduanero. Quedan excluidos los incluidos en las partidas 89.05 (barcos faro, barcos bomba, dragas, pontones grúa y demás barcos en los que la navegación sea accesoria en relación con la función principal; diques flotantes; plataformas de perforación o explotación, flotantes o sumergibles), 89.07 (los demás artefactos flotantes por ejemplo: balsas, depósitos, cajones, incluso de amarre, boyas y balizas) y 89.08 (barcos y demás artefactos flotantes para desguace). Aunque el supuesto que estamos analizando no haya concretado exactamente qué tipo de embarcación es la entregada, todo hace suponer que se tratará de un artefacto clasificado en la partida 89.01.

La exención exige, además, que sean aptos para navegar por alta mar, lo que concreta el arancel aduanero como la capacidad de maniobrar en el mar de forma independiente, incluso con mar gruesa, y cuya longitud del casco sea como mínimo de 12 metros. Tampoco sobre este punto se ofrecen datos, pero las condiciones generales del planteamiento permiten razonablemente suponer que se cumple también esta condición.

Finalmente se exige para la aplicación de la exención que el buque se afecte a la navegación marítima internacional.

Para cumplir este requisito es preceptivo, en primer lugar, que se desarrollen actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros (Sentencia de 14 de septiembre de 2006, asuntos acumulados C-181/04 a 183/04, Elmeka –NFJ023340–).

Adicionalmente, la navegación marítima internacional es la que se realiza a través de las aguas marítimas en los siguientes supuestos: 1) la que se inicie en un puerto situado en el TAI y termine o haga escala en otro puerto situado fuera del TAI (aunque sea en el TAI de otro Estado

miembro); 2) la que se inicie en un puerto situado fuera del TAI y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito; 3) La que se inicie y finalice en cualquier puerto del TAI sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del impuesto exceda de 48 horas. Estas singladuras deben suponer más del 50 % del total recorrido efectuado, en el caso de una entrega, en el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el periodo a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Sobre ambos requisitos se pronuncia el supuesto, al precisar que el buque realiza el transporte de mercancías, mediante contraprestación, entre Valencia (puerto situado en el TAI) y Nápoles (puerto situado fuera del TAI). Por consiguiente, resultará aplicable la exención.

## 2.2. SERVICIOS DE PRACTICAJE Y AMARRE

Señala el artículo 22.siete de la LIVA que estarán exentas «las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados uno y cuatro anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves».

Añade el artículo 10.2 del RIVA que «Se entenderán comprendidos entre los servicios realizados para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves destinados a los fines que justifican su exención los siguientes:

- a) En relación con los buques: los servicios de practicaje, remolque y amarre;...».

Por consiguiente, los servicios de practicaje y amarre se encuentran exentos, por disposición de normativa expresa.

## 2.3. TASA DEL BUQUE Y DE LAS MERCANCÍAS

El primer punto que debemos destacar es que las tasas portuarias, de acuerdo con lo dispuesto en la Consulta V1634/2011, de 27 de junio (NFC041924), son servicios relacionados con los inmuebles y, como tales, se localizan en el TAI cuando la instalación portuaria por la que se liquida la tasa se encuentre en el TAI.

Debemos además destacar el artículo 7.9.º de la LIVA que señala que no es aplicable la no sujeción prevista para las actividades públicas cuya contraprestación sea de naturaleza tributaria en el caso de concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario, como son los casos cubiertos por estas tasas.

En cuanto a la exención, debemos tener presente que el artículo 22.siete de la LIVA, antes citado, remite a las condiciones generales de la exención para buques y aeronaves, por lo que se requiere que el destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realiza las actividades de navegación que generan el derecho a la deducción.

Por su parte, el Real Decreto Legislativo 2/2011, que regula las tasas portuarias, establece que en la tarifa T-1, tasa del buque, será sujeto pasivo el propietario, el naviero y el capitán del buque; mientras que en la tarifa T-3, tasa de la mercancía, serán sujetos pasivos, solidariamente obligados, el naviero, el propietario de la mercancía y el capitán del buque.

Como quiera que la exención exige que el destinatario de los servicios exentos sea en todo caso la persona que realiza las actividades de transporte marítimo (entendiéndose el capitán de buque como representante de la misma) solo en aquellos casos en los que la tasa sea satisfecha por el propietario de la mercancía (aplicable exclusivamente en la T-3) será exigible el IVA.

Confirma este criterio la Consulta V1967/2006, de 2 de octubre (NFC023778).

## 2.4. ESTIBA

Como hemos visto, el artículo 22.siete de la LIVA se completa con el artículo 10.2 del RIVA, que concreta la lista de servicios exentos. La letra b) del citado precepto reglamentario dispone que estarán exentas, en relación con el cargamento de los buques, entre otras, «las operaciones de carga y descarga del buque».

## 2.5. SERVICIO DE LIMPIEZA DE BODEGAS Y DESINSECTACIÓN Y DESRATIZACIÓN DEL BUQUE

Estos servicios se encuentran mencionados en la letra del artículo 10.2 del RIVA, que establece como servicios exentos en relación con los buques, entre otros, las operaciones de conservación de buques y del material de a bordo, tales como desinfección, desinsectación, desratización y limpieza de las bodegas.

## 2.6. APARATOS AUXILIARES PARA LA NAVEGACIÓN

El artículo 22.dos de la LIVA establece la exención para las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a los que sea aplicable la exención por la afectación a la navegación marítima internacional y en las condiciones que establece el citado precepto.

Se completa dicha regulación con el apartado 5.º del artículo 10.1 del RIVA.

Las condiciones a las que se somete la aplicación de la exención son:

- Que el destinatario directo de dichas operaciones sea el titular de la explotación del buque o, en su caso, su propietario. A estos efectos se prevé que el titular de la explotación del buque remita el documento aduanero de embarque al proveedor de los objetos.
- Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados exclusivamente en la explotación de dichos buques; lo que se cumple para los bienes que formen parte indisoluble de los buques o se inmovilicen en ellos, que se utilicen normalmente o sean necesarios para su explotación. Se acredita este extremo también con el referido documento aduanero de embarque, debiendo formar parte del inventario del buque.
- Que las operaciones a que afecten las exenciones se efectúen después de la matriculación definitiva de los mencionados buques en el Registro Marítimo correspondiente. El desarrollo reglamentario precisa que la incorporación se efectúe en el plazo de los tres meses siguientes a su adquisición (prorrogable, a solicitud del interesado, por razones de fuerza mayor o caso fortuito o por exigencias inherentes al proceso técnico de elaboración o transformación de los objetos).

## 2.7. HOTEL DE LA ZONA PORTUARIA DE VALENCIA

Cabe plantear si esta prestación de servicios puede entenderse como una prestación de servicios realizada a atender las necesidades directas del buque. Responde a esta cuestión la Consulta V0729/2005, de 29 de abril (NFC029811), en la que se niega la exención a este servicio y a otros servicios prestados a la tripulación fuera del buque. Así dice la mencionada consulta:

«Los servicios relativos a la tripulación, citados por el consultante, taxi, auto, traslado a centros hospitalarios y demás, no cabe entenderlos como incluidos dentro de los servicios realizados para atender las necesidades "directas" de los buques. En estos supuestos conviene referirse a la Resolución Vinculante de 27 de febrero de 1987 (BOE de 24 abril), de este Centro Directivo, que declaraba sujetos y no exentos, conforme a las exenciones por operaciones asimiladas a las exportaciones, como también cabe declarar los servicios a los que se refiere el consultante, los servicios de alojamiento y manutención en tierra de las tripulaciones de buques afectos a la navegación marítima internacional. Todo ello, sin perjuicio de la exención que, por otras normas del impuesto, pudiera ser aplicable a estos supuestos».

## SUPUESTO PRÁCTICO 3

### Operaciones relacionadas con áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales

Un empresario establecido en el TAI ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha adquirido determinadas mercancías en el extranjero que, a su llegada al TAI, han sido introducidas directamente en la zona franca de Algeciras.
- Ha adquirido de otro empresario establecido determinadas mercancías situadas en el TAI en condiciones *ex-work*. El adquirente ha comunicado que dichas mercancías iban a ser conducidas a la zona franca de Algeciras.
- Ha contratado con un transportista español que las mercancías adquiridas sean trasladadas desde los almacenes del vendedor a la citada zona franca.
- Ha contratado con un empresario que dispone de un almacén en la zona franca el almacenamiento de las mercancías importadas y de las adquiridas en el TAI, así como la realización de las operaciones necesarias para el mantenimiento en perfecto estado de las mercancías, por lo que este le factura un precio mensual.
- Pasado algún tiempo, la mitad tanto de unas mercancías como de otras son objeto de introducción por su propietario en el TAI, con el objeto de hacer entrega de las mismas a un cliente que las ha adquirido.
- Las restantes mercancías introducidas en la zona franca son objeto de entrega a un cliente no establecido que las recibe en territorio tercero.

## SOLUCIÓN

### 3.1. ENTRADA DE MERCANCÍA PROCEDENTE DE TERRITORIO TERCERO EN ZONA FRANCA

Las zonas francas constituyen con el nuevo Código aduanero de la Unión (CAU) un régimen aduanero. Tal y como señala el artículo 237 del CAU, la característica principal de dicho régimen es que las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- a) A derechos de importación.
- b) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.

- c) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

Las generalidades sobre el establecimiento de la zona franca se regulan en el artículo 243 del CAU, del que cabe destacar su conceptualización como una zona cerrada y acotada. El artículo 244 del CAU regula las actividades en las zonas francas, previendo que se autorice en las zonas francas cualquier actividad de tipo industrial, comercial o de prestación de servicios, supeditado a su notificación previa a las autoridades aduaneras. Se prevé, no obstante, que las autoridades aduaneras puedan imponer determinadas prohibiciones o restricciones respecto de las actividades, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías a que se refieran tales actividades o de las necesidades de la vigilancia aduanera y de los requisitos en materia de seguridad y protección. Establece el artículo 245 del CAU, relativo a la presentación de las mercancías e inclusión de estas en el régimen de zona franca, que las mercancías introducidas en una zona franca se presentarán en aduana y se someterán a las formalidades aduaneras establecidas en cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto, entre ellos, que se introduzcan en la zona franca directamente desde fuera del territorio aduanero de la Unión.

Por lo que respecta al IVA, el artículo 17 de la LIVA señala que tendrá la consideración de importación de bienes la entrada en el TAI de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea. No obstante, cuando un bien de los mencionados se coloque, desde su entrada en el interior del TAI, en las áreas a que se refiere el artículo 23 (entre las que se encuentran las zonas francas) la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el TAI.

A estos efectos, exige el artículo 17 de la LIVA que los bienes se coloquen en las áreas con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso, en este caso, la legislación aduanera a la que hacíamos referencia. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes.

Por consiguiente, la entrada de mercancías procedentes de territorio tercero con destino a la zona franca con el cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación aduanera es una operación exenta, o más exactamente, una suspensión del hecho imponible IVA a la importación, siguiendo idéntico criterio al efectuado en materia aduanera que determina, como ya hemos visto en el artículo 237 del CAU, una suspensión de la exigibilidad de los derechos.

- Introducción en la zona franca de las mercancías del TAI.

Establece el artículo 23.1 de la LIVA la exención para las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca. Añade el apartado dos que «Las zonas francas son las definidas como tales en la legislación aduanera. La entrada y permanencia de las mercancías en las zonas francas se ajustarán a las normas y requisitos establecidos por dicha legislación».

A estos efectos debemos tener presente, por una parte, el artículo 246 del CAU, relativo a las mercancías de la Unión en zonas francas, que dispone que las mercancías de la Unión podrán ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca; en tales casos, las mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca; y, por otra, el artículo 245 del CAU, que dispone que las mercancías introducidas en una zona franca se presentarán en aduana y se someterán a las formalidades aduaneras establecidas en cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto, entre los que se incluyen los casos en los que las formalidades se dispongan en legislación distinta de la aduanera.

De ambos preceptos entendemos que la aplicación de la exención requiere no solo la introducción física de las mercancías en la zona franca, sino su inclusión en el régimen de zona franca mediante la oportuna declaración y sometimiento a control aduanero.

En este sentido, cabe traer a colación la Consulta V4471/2016, de 18 de octubre (NFC062701), que dispone lo siguiente sobre la aplicación de la exención prevista en el mencionado artículo 23.uno.1.º de la LIVA, particularmente sobre la necesidad de vincular al régimen aduanero correspondiente:

«De acuerdo con lo anterior, la entrega de impresoras efectuada por la consultante a la adquirente estará exenta del impuesto en la medida en que estas sean introducidas en un depósito franco en las condiciones y requisitos previstos en la legislación aduanera.

A estos efectos, el transporte de las mercancías al depósito franco debe efectuarse por la consultante, el adquirente o un tercero por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La correcta aplicación de la exención por la consultante se justificará mediante la declaración suscrita por el adquirente y entregada a la consultante en la que el adquirente manifieste la correcta inclusión de la mercancía en el depósito franco».

Debemos añadir, aunque este punto se trata de forma esencial en un punto posterior, que esta exención no queda condicionada a un destino posterior de las mercancías, tal y como señala la mencionada Consulta de la DGT V4471/2016, de 18 de octubre):

«Por último, respecto del destino final dado a las impresoras por parte del adquirente, debe señalarse que ni en la Ley ni en el Reglamento del impuesto condicionan la aplicación de la exención prevista en el artículo 23 de la Ley 37/1992, con ocasión de la introducción de bienes en un depósito fiscal, a la ultimación de las operaciones subsiguientes de exportación efectuadas por el adquirente de las impresoras...».

### 3.2. TRANSPORTE A LA ZONA FRANCA Y SERVICIOS DURANTE LA ESTANCIA EN LA ZONA FRANCA

El artículo 23.uno.3.º de la LIVA establece la exención de las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes exentas, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este apartado.

Entre tales servicios cabe incluir, evidentemente, los servicios de transporte prestados para la conducción de las mercancías a la zona franca, tal y como recoge la Consulta de la DGT 2038/2004, de 29 de noviembre (NFC020136).

Por su parte, el artículo 23.uno.4.º de la LIVA establece la exención para las prestaciones de servicios realizadas en los lugares previstos en el propio artículo 23 de la LIVA, entre ellos la zona franca.

Por consiguiente, los servicios mencionados en el caso, prestados durante la estancia de la mercancía en la zona franca, podrán aplicar la exención, como también reconoce la antes citada Consulta de la DGT 2038/2004, de 29 de noviembre.

### 3.3. ENTREGA DE MERCANCÍAS DESDE LA ZONA FRANCA CON DESTINO AL TAI

Aunque el mencionado artículo 23.uno.4.º de la LIVA establece la exención para las entregas de los bienes que se encuentren en los lugares previstos en el propio artículo 23 de la LIVA, entre ellos la zona franca, la misma no resulta aplicable al caso por los términos en los que se plantea el supuesto: hay una salida de la zona franca, efectuada por el propietario de las mercancías que las introdujo, y una posterior entrega en el TAI de las mercancías, que será una entrega interior.

Para determinar la tributación de la salida de las mercancías de la zona franca debemos diferenciar los dos tipos de mercancía:

- La salida de las mercancías introducidas desde el TAI será siempre una operación asimilada a la importación, según dispone el artículo 19.1.5.º de la LIVA, que conceptúa como operación asimilada «Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno».
- Por el contrario, la salida de las mercancías procedente de territorio tercero dará lugar a una importación o a una operación asimilada dependiendo de que se hayan realizado entregas exentas o se hayan recibido prestaciones igualmente exentas durante su estancia en dichos lugares. Así resulta del mismo artículo 19.1.5.º de la LIVA que señala «Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes (... que) hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos».

Así lo recoge la Consulta anteriormente citada V4471/2016, de 18 de octubre, que señala:

«Por último, respecto del destino final dado a las impresoras por parte del adquirente, debe señalarse que ni en la Ley ni en el Reglamento del impuesto condicionan la aplicación de la exención prevista en el artículo 23 de la Ley 37/1992, con ocasión de la introducción de bienes en un depósito fiscal, a la ultimación de las operaciones subsiguientes de exportación efectuadas por el adquirente de las impresoras, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 19.5.º de la Ley 37/1992 que dispone que se considerarán operaciones asimiladas a importaciones de bienes:

"5.º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

[...]».

### 3.4. SALIDA DE LA ZONA FRANCA CON DESTINO A LA EXPORTACIÓN

La salida de mercancías con destino a un territorio tercero no da lugar a la existencia de operación asimilada a la importación, tal y como recoge el artículo 18.dos de la LIVA:

«No obstante, no constituirá operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley».

## SUPUESTO PRÁCTICO 4

### Entregas intracomunitarias de bienes

En el curso de una revisión fiscal por la Administración tributaria de una empresa establecida en el TAI, se constatan las siguientes circunstancias:

- La empresa ha remitido determinadas mercancías a Francia, con la finalidad de venderlas en dicho territorio. Aunque se ha podido acreditar la remisión de las mercancías y su llegada a Francia mediante el correspondiente CMR, la empresa

establecida no dispone de un NIF-IVA atribuido por la Administración francesa y no ha podido, por tanto, declarar dicha operación con un NIF distinto al español.

- En otro caso, las mercancías aparecen remitidas a un operador identificado en Alemania y, además, la empresa dispone de un CMR debidamente cumplimentado. No obstante, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha podido comprobar que el CMR está falseado, aunque se ha demostrado que la empresa no ha tenido ninguna participación en el falseamiento del CMR, realizado maliciosamente por el destinatario.
- Finalmente, determinadas mercancías han sido adquiridas por un cliente en Italia y que ha facilitado su NIF-IVA atribuido por la Administración de su país. Las mercancías serán entregadas en el TAI de Italia. No obstante, mientras encuentra comprador, la empresa italiana adquirente ha decidido mantener las mercancías en depósito en la sede de la vendedora.

## **SOLUCIÓN**

### 4.1. REMISIÓN DE MERCANCÍAS A FRANCIA: FALTA DE COMUNICACIÓN NIF-IVA

El artículo 25.tres de la LIVA prevé la exención de las operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes (OA EIB) cuando les hubiera resultado aplicable la exención de las EIB si el destinatario fuese otro empresario o profesional. El artículo 25.uno de la LIVA, por su parte, prevé la exención para las EIB siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del IVA 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.

En este supuesto se plantea la aplicación de la exención, ya que el tenor literal del precepto requiere la identificación del destinatario con un NIF-IVA atribuido por otra Administración tributaria de la Unión Europea, sea empresario o profesional, sea persona jurídica que no actúe como tal, identificación que se realiza mediante la comunicación del correspondiente NIF-IVA.

Esta problemática ha sido resuelta por el TJUE en Sentencia de 20 de octubre de 2016, asunto C-24/15, Plöckl (NFJ064272).

Subraya el TJUE que el tribunal que remite el asunto destaca que el bien adquirido por un empresario fue afectado a su empresa ubicada en un Estado miembro y posteriormente expedido a otro para seguir utilizándolo con fines profesionales, es decir, que se cumplían los requisitos objetivos para la exención del IVA de la transferencia; aunque, no obstante, la Administración tributaria denegó esa exención invocando la falta de comunicación del NIF-IVA.

El TJUE pone de relieve que, con arreglo a su doctrina previa, corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las EIB, particularmente los medios de prueba que pueden presentar para acogerse a la exención. Además, la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del IVA y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Añade que va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si se supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplen.

En cuanto al caso concreto que se plantea, el tribunal manifiesta que la exigencia de comunicación de un NIF-IVA es un requisito formal con respecto al derecho a la exención del IVA, tanto en las EIB (como ya declarara en Sentencia de 27 de septiembre de 2012, C-587/10, VSTR –NFJ048481–) como en las OA EIB (lo que es el pronunciamiento de esta sentencia).

Afirma además el TJUE que, aunque facilitar el NIF-IVA pruebe que se ha efectuado tal transferencia para las necesidades de la empresa de ese sujeto pasivo y, en consecuencia, que dicho sujeto pasivo actúa en su condición de tal en ese Estado miembro, la prueba de tal condición no puede depender siempre exclusivamente de que se facilite dicho número de identificación a efectos del IVA. Añade que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, que define el concepto de «sujetos pasivos» no supedita dicha condición al hecho de que el interesado disponga de un número de identificación a efectos del IVA.

Por consiguiente, afirma el tribunal, la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una OA EIB únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Recuerda el TJUE que hay dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA: la participación deliberada en un fraude fiscal y cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales.

Ninguno de ellos concurrían en este caso, ya que, el tribunal que remite el caso afirma que no hay supuesto de fraude y que la Administración disponía de los datos necesarios para determinar que se cumplían los requisitos materiales de la exención.

Concluye el TJUE manifestando que el tribunal alemán que le remite el asunto ha interpretado de forma improcedente su jurisprudencia, particularmente el contenido de su Sentencia de 27 de septiembre de 2012, C-587/10, VSTR. Afirma el tribunal que remite el asunto que, conforme a tal sentencia, la Sexta Directiva no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedita la exención del IVA de una EIB a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión. El tribunal remitente se pregunta si de ello deriva que cabe denegar la exención del IVA a un sujeto pasivo que, en una OA EIB, no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para transmitir a la Administración el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino.

Afirma el TJUE que no pretendió establecer tal regla general y que confirmó que, salvo los dos puntos ya referidos (fraude o imposibilidad de prueba), debe concederse la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si el sujeto pasivo ha omitido determinados requisitos formales. Añade que la apreciación de que un sujeto pasivo, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le podían exigir razonablemente, no puede transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, se refiere a la situación en la que se trata de saber si el sujeto pasivo participó en un fraude fiscal. De este modo, con dicha referencia lo que pretendió el TJUE declarar fue que podía excluirse la participación del proveedor en tal fraude.

## 4.2. MERCANCÍAS VENDIDAS A ALEMANIA: DOCUMENTO DE TRANSPORTE INCOMPLETO

El TJCE también ha examinado esta cuestión en sendas Sentencias de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros (NFJ026418); y asunto C-184/05, Twoh International (NFJ026439).

En la primera de las citadas (Teleos), el TJCE considera la necesidad del transporte para que se considere que se ha producido una EIB, sin que baste la mera puesta a disposición, obteniendo unos documentos incompletos de transporte.

No obstante, ante las circunstancias concurrentes en el caso que se le sometía, en el que se habían entregado unos CMR falseados, que en un primer momento se juzgaron como prueba suficiente por la Administración tributaria y que solo, con otras pruebas, pudieron probarse como falsos, el tribunal atempera la conclusión que se obtendría mediante la mera constancia de la falta de transporte: el proveedor de buena fe, que confió en un CMR completo pero falseado, puede mantener el derecho a la exención como EIB, aunque el transporte no se haya producido. Así lo recoge el TJCE:

«Por cada operación, Teleos y otros recibían de TT, algunos días después de la venta, una carta de porte CMR sellada y firmada en original (carta de porte expedida sobre la base del Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, firmado en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el protocolo de 5 de julio de 1978), en la que se describían los bienes y se indicaba la dirección de entrega, el nombre del conductor y la matrícula del vehículo. Tal carta, que contenía la firma de TT, debía certificar que los teléfonos móviles habían llegado al destino previsto.

En un primer momento, los Commissioners aceptaron dichos documentos como prueba de exportación de los bienes fuera del Reino Unido, de manera que las referidas entregas estaban exentas de IVA al beneficiarse de la aplicación del tipo cero, y Teleos y otros tenían derecho al reembolso del impuesto soportado. Sin embargo, con ocasión de controles posteriores, los Commissioners descubrieron que, en determinados casos, el destino indicado en las cartas de porte CMR era falso, que los transportistas indicados en ellas no existían o no efectuaban transportes de teléfonos móviles y que las matrículas de los vehículos indicados correspondían a vehículos inexistentes o que no se utilizaban para el transporte de tales mercancías. Los Comissioners concluyeron que los teléfonos móviles jamás habían salido del Reino Unido y, por consiguiente, exigieron el pago del IVA correspondiente a las referidas entregas, por importe de varios millones de GBP, si bien reconocieron que Teleos y otros no estaban implicados de ningún modo en el fraude.

[...]

Contrariamente a la argumentación de Teleos y otros, según la cual la intención del proveedor y del adquirente de efectuar una operación intracomunitaria es suficiente para calificarla de tal, procede observar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de la administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24, y las sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartado 45, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 42).

En consecuencia, es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias sea efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

[...]

Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega

intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el adquirente, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega.

Ahora bien, obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente de que los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta.

En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 46 de su sentencia *Molenheide y otros*, antes citada, que, de conformidad con dicho principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata».

Este criterio se matiza en la segunda de las sentencias citadas (*Twoh Internacional*), en la que el TJCE concluye que si el recurrente que invoca la exención no ha presentado la documentación que acredite la existencia del transporte, no incumbe dicha prueba al Estado que está comprobando la aplicación de la exención, y que no se le impone la obligación de solicitar la colaboración del Estado donde se supone que han expedido las mercancías para comprobar si estas han dado lugar a una AIB en destino.

#### 4.3. VENTA DE MERCANCÍAS A ITALIA: ALMACENAMIENTO PREVIO A LA ENTREGA

Se plantea en este supuesto el plazo en el que se debe proceder al transporte desde el momento de la puesta a disposición del adquirente de los bienes para que una operación se considere como una efectiva entrega intracomunitaria. La doctrina administrativa ha ligado el transporte al momento de la venta de las mercancías, de forma que si no existía transporte inmediato o próximo al momento de la entrega, se rompía el vínculo de las operaciones y no se consideraba exenta la entrega. Así se recoge en la Consulta de la DGT V0115/1999, de 29 de diciembre (NFC010540).

El TJUE ha mantenido el criterio contrario en Sentencia de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09, *Skatteverket* (NFJ040805), apoyándose en el siguiente razonamiento:

«El procedimiento principal sirve como ejemplo del incumplimiento del principio de tributación en el Estado miembro de destino que se produciría si se aplicara un plazo determinado, dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. En efecto, si se aceptara la interpretación de X, en el sentido de que existe un plazo estricto para iniciar el transporte del bien de que se trate, bastaría que X demorase el transporte de dicho bien al Estado miembro de destino para encubrir el carácter intracomunitario de la operación o para modificar el reparto de la potestad tributaria en beneficio de un Estado miembro distinto del Estado de destino de la operación intracomunitaria. En ambos casos, el Reino de Suecia quedaría privado de sus ingresos fiscales.

Por consiguiente, la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no puede depender del cumplimiento de un plazo concreto dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. No obstante, para poder atribuir esta calificación y determinar el lugar de adquisición, es necesario establecer un vínculo temporal y material entre la entrega del bien en cuestión y el transporte del mismo, así como una continuidad en el desarrollo de la operación».

La consecuencia que extrae el tribunal de esta consideración es rotunda, no existe un plazo máximo para el transporte, siempre que existan elementos objetivos que permitan demostrar la voluntad de transportar las mercancías al TAI de otro Estado miembro. Así lo sentencia el apartado 1 del fallo:

«Los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. En el caso concreto de la adquisición de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 2.º, apartado 1, letra b), inciso ii), de esta Directiva, la determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que esta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien».

Resulta evidente que, después de esta sentencia, el criterio administrativo que sostenía la DGT debe considerarse superado y en un caso como el expuesto debe considerarse la entrega como exenta.

## SOLUCIÓN

### 1.1. TRANSPORTE A SAGUNTO

Con carácter previo al examen de esta operación y para su correcta calificación, debemos destacar que la entrega de mercancías realizada por el empresario español será una exportación directa de las contempladas en el artículo 21.1.º de la LIVA («Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este»), ya que la transmisión del poder de disposición se efectúa en el TAI (al haberse pactado condiciones FOB, la transmisión del poder de disposición de las mercancías se produce en el momento del embarque en el buque, que está en ese momento dentro del TAI), pero una vez ya despachada de exportación, por lo que el transporte fuera de la Comunidad se realiza por el transmitente. Así se deriva, además, de la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) 854/2003, de 19 de junio (NFC017972), en la que se dice:

«El consultante afirma en su escrito que vende la mercancía en condiciones de entrega FOB puerto de embarque. El incoterm FOB (Free on board) significa que el vendedor cumple con su obligación de entrega cuando la mercancía ha sobrepasado la borda del buque en el puerto de embarque convenido, lo que comporta que el comprador deba soportar todos los gastos y riesgos de pérdida o daño de la mercancía a partir de aquel punto. Dado que el vendedor cumple con sus obligaciones cuando la mercancía ha traspasado la borda del buque, hasta ese momento, se habrá hecho cargo de todos los costes y riesgos, así como de las gestiones aduaneras correspondientes, necesarias para sacar las mercancías del país de origen. Las condiciones de entrega FOB exigen pues, que el vendedor despache la mercancía de exportación.

Finalmente señalar que el exportador será, en cualquier caso, la persona que presente a la aduana el DUA de exportación por su cuenta y tenga en ese momento la propiedad o derecho de disposición sobre las mercancías. Si presentada la declaración, la mercancía sale de territorio aduanero, lo que se acredita mediante el visado del ejemplar número 3 de la declaración de exportación por la aduana de salida, la exportación se perfecciona en ese momento, sin que esta operación quede afectada por posibles subsiguientes reventas de dicha mercancía».

Así pues, el transporte que nos ocupa será un transporte relacionado con una operación de exportación. El apartado 5.º del artículo 21 de la LIVA declara la exención para los servicios vinculados con las exportaciones, siempre que se presten a quienes realicen las exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros, y que además se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones; circunstancia que concreta el artículo 9.1.5.º del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), al señalar que se entenderá cumplido cuando los servicios se realicen a partir del momento en que

los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad.

Evidentemente ambas condiciones se cumplen en el presente caso, ya que al tratarse de una exportación directa tendrá la condición de exportador el empresario español que vende las mercancías, y el servicio de transporte se presta precisamente con destino a la exportación. En este sentido, conviene recordar que ya desde los momentos iniciales de aplicación del IVA se consideró que el transporte era un servicio relacionado con la exportación (Consulta vinculante de la DGT de 17 de julio de 1986 –NFC005354–), si bien se matizaba que no quedan incluidos transportes previos a su remisión fuera de la Comunidad o a la zona portuaria o aeroportuaria (Consulta vinculante de la DGT de 26 de junio de 1986 –NFC005275–, que excluye el transporte a un almacén donde se prepara la fruta para su exportación).

Igualmente, las operaciones de carga de las mercancías en el buque quedarán cubiertas por esta exención, lo que también se viene declarando desde la ya lejana Consulta vinculante de la DGT de 17 de julio de 1986 anteriormente citada.

## 1.2. TRANSPORTE A CASTELLÓN

También en este caso debemos comenzar analizando la entrega previa, como condición para la regla aplicable a continuación.

A este respecto, el artículo 21.2.º de la LIVA contempla como operación exenta la exportación indirecta en régimen comercial, que se define de la siguiente forma: «Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él».

La diferencia con la exportación directa viene determinada porque, en este caso, es la empresa adquirente la que realiza la exportación, pues se debe haber producido la transmisión del poder de disposición antes de la salida aduanera de las mercancías.

La principal condición a que se supedita esta operación es que el adquirente debe ser un empresario no establecido en el TAI, tal y como remarca la Consulta de la DGT V2060/2011, de 15 de septiembre (NFC042319), no siendo aplicable cuando el adquirente sea un empresario establecido en el TAI.

Añade el apartado 2.º A) del artículo 9.1 del RIVA que el plazo en el que se debe producir la salida de las mercancías es de un mes desde su puesta a disposición; cuestión que se cumple en el supuesto que estudiamos, según los datos aportados.

No obstante, sobre la vigencia de dicho plazo cabe destacar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 19 de diciembre de 2013, asunto C-563/12, von Dan-

witz (NFJ052886), en la que se dice que los artículos 146.1 y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que exige que, en el marco de una entrega de bienes para la exportación, los bienes destinados a la exportación fuera de la Unión abandonen el territorio de la Unión Europea dentro de un plazo fijo de tres meses o de 90 días a partir de la fecha de entrega, cuando la simple superación del plazo tenga por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo de la exención de dicha entrega. Resulta a nuestro juicio bastante clara la incompatibilidad de la previsión reglamentaria con este pronunciamiento, pues el artículo 146.1, letra b), de la Directiva refundida recoge la exención en las exportaciones indirectas, por lo que esta previsión se encuentra afectada directamente por la sentencia.

El servicio de transporte, relacionado como acabamos de ver con una operación de exportación, entra dentro del ámbito de la exención por aplicación del artículo 21.5.º de la LIVA. Ahora bien, la particularidad en este caso viene determinada por la condición del destinatario, que es un transitario que actúa en su propio nombre, según propone el caso.

Según la normativa, los destinatarios de los servicios exentos deben ser quienes realicen las exportaciones, los destinatarios de los bienes, sus representantes aduaneros, o los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.

La particularidad que se da con transitarios, consignatarios y agentes de aduanas, según dicha redacción legal y la interpretación realizada por la DGT, es que pueden recibir los servicios en nombre propio, aunque por cuenta de exportadores o adquirentes de los bienes, y aplicar la exención; mientras que los demás intermediarios solo pueden aplicar la exención cuando actúen en nombre y por cuenta de sus mandantes, exportadores o adquirentes de las mercancías. En este sentido se pronuncia la Consulta de la DGT V0800/2017, de 30 de marzo (NFC064952), que señala lo siguiente:

«Es criterio reiterado de este Centro directivo que los servicios de transporte con ocasión de operaciones de exportación resultarán exentos del impuesto cuando los destinatarios del servicio de transporte sean quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes o los adquirentes de los mismos, así como "los transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduana, aunque actúen en nombre propio, pero siempre que dichas personas actúen por cuenta del exportador o del adquirente, en el sentido de que el transporte se refiera a mercancías que efectivamente se exporten y que dichos exportador o adquirente encarguen a aquellas personas que contratan el referido transporte de las mercancías, sea en nombre propio (con facturación a tales personas), sea en nombre ajeno (con facturación al exportador o adquirente extranjero)" (Resolución no vinculante de 10 de junio de 1994) y, ello por "la especial función que dichos profesionales desempeñan en las operaciones de importación y de exportación de mercancías, pudiendo apreciarse una relación directa entre los servicios que se prestan a los citados profesionales y las operaciones de comercio exterior.

Esta circunstancia, sin embargo, no se da en los demás intermediarios y, además, por razones de gestión no es razonable extender la exención a estos intermediarios sin limitación alguna porque en esas circunstancias no sería posible comprobar en todos los casos la relación directa entre los servicios de transporte y las exportaciones" (Resolución no vinculante de 25 de enero de 1999).

Debe tenerse en cuenta que transitarios, consignatarios y agentes de aduanas son agentes fundamentales en las operaciones de exportación de los que se sirven los exportadores para la representación ante la aduana de la realización de las formalidades aduaneras de importación y la contratación de los transportes internacionales de mercancías».

### 1.3. TRANSPORTE A VALENCIA

En este caso se plantea la circunstancia alternativa a la que veíamos en el caso anterior, pues el servicio recibido en nombre propio no lo es por un transitario, consignatario o agente de aduanas, sino por otro intermediario que actúa en nombre propio.

Por consiguiente, el servicio no estará exento.

Para aclarar el alcance subjetivo de esta exención, transcribimos a continuación el listado de servicios de transporte exentos, en atención al sujeto destinatario de los servicios, que se contiene en la citada Consulta de la DGT V0800/2017, de 30 de marzo, y que incluye los siguientes destinatarios:

- Un intermediario que actúa en nombre y por cuenta del exportador.
- Un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de un transitario, consignatario o agentes de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.

#### 1.4. TRANSPORTE A GINEBRA

Como siempre, debemos comenzar analizando la operación principal para, en función de la misma, determinar la posible aplicación de la exención a las operaciones accesorias.

En este caso, la operación es también una exportación indirecta de las contempladas en el artículo 21.2.º de la LIVA y a las que hemos hecho referencia en apartados anteriores.

En este caso la particularidad viene determinada por los servicios, ya que como hemos señalado anteriormente, con carácter general, se exige para aplicar la exención prevista en el artículo 21.5.º de la LIVA en los servicios accesorios a las exportaciones que los mismos se presten a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza.

No obstante, el artículo 9 del RIVA exceptúa de este requisito a los servicios cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío. Cita el RIVA, en concreto, los siguientes servicios: arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogas.

Resulta evidente que siendo el servicio prestado uno de los mencionados expresamente, aunque se preste en un momento anterior al de la remisión de las mercancías, el servicio se encontrará exento.

#### 1.5. TRANSPORTE A MÚNICH

En el presente caso, la operación principal realizada es la transmisión del poder de disposición de un bien corporal efectuada por un empresario establecido en el TAI para otro empresario establecido en el TAI de otro Estado miembro (Alemania), que será transportado desde el TAI al TAI de ese otro Estado miembro. Esta operación es, por tanto, una entrega intracomunitaria de bienes del artículo 25 de la LIVA.

La exención prevista en el artículo 21.5.º de la LIVA es para los servicios accesorios a las exportaciones, por lo que, evidentemente, no puede extenderse a los servicios accesorios a una entrega intracomunitaria de bienes.

El servicio de transporte intracomunitario prestado para un empresario o profesional no tiene regla especial de localización, por lo que se localizará por la regla general del artículo 69 de la LIVA. En el presente caso, al tratarse de un servicio prestado por un empresario para otro empresario al que se aplica la citada regla general de localización de los servicios se localizará en la sede del empresario destinatario de los servicios. En el presente caso, Alemania. El empre-

sario destinatario del servicio tributará con aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, ya que el prestador es un empresario no establecido en Alemania.

Como recapitulación de este punto recordamos las reglas de localización de los servicios de transporte:

- Los transportes de mercancías cuyo destinatario sea un empresario se localizan por aplicación de la regla general. Por tanto, se localizan en el TAI cuando el empresario destinatario que reciba el servicio esté establecido en el TAI.
- El artículo 70.uno.2.º de la LIVA contempla una regla especial de localización de determinados transportes, que se localizan en el TAI por la parte del trayecto recorrido por el mismo, en dos supuestos:
  - a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
  - b) Los de transporte de bienes distintos de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.
- Los transportes intracomunitarios, cuyos destinatarios no sean empresarios, que poseen una regla especial en el artículo 72 de la LIVA, localizándose en el lugar de inicio del transporte.

## 1.6. SERVICIO DE ASESORAMIENTO EN TRANSPORTE ACCESORIO A UNA EXPORTACIÓN

Como hemos visto, el artículo 21.5.º de la LIVA contempla una exención para los servicios vinculados con las exportaciones. No obstante, la doctrina administrativa ha entendido que resulta necesario vincular directamente los servicios a los bienes exportados, de forma que no se pueden encuadrar en este supuesto de exención aquellos servicios que no se relacionan directamente con los bienes exportados, como los servicios de asesoramiento jurídico.

Por su parte, el artículo 21.6.º de la LIVA establece la exención a los servicios de intermediación en las operaciones exentas de los restantes apartados del artículo 21 de la LIVA, operaciones que cabe entender, según la DGT, como consistentes en poner en contacto al exportador español con el adquirente extranjero. Sin embargo, también en este caso ha entendido la doctrina administrativa que no cabe incluir los servicios jurídicos.

Es ejemplo de cuanto se ha dicho la Consulta V5158/2016, de 29 de noviembre (NFC063296).

Por consiguiente, los servicios descritos no podrán acogerse a la exención.

## SUPUESTO PRÁCTICO 2

### Operaciones asimiladas a las exportaciones

La entidad Transportes Marítimos, SA, con domicilio en Valencia, presta un servicio de transporte de mercancías, mediante el pago de contraprestación, entre Valencia y Nápoles.

La entidad ha recibido los siguientes servicios:

- Ha adquirido un buque que se destinará a la citada línea de transporte.
- Ha recibido servicios de practicaje y amarre prestados por la autoridad portuaria de Valencia.
- Se le ha facturado por la autoridad portuaria la tasa del buque y de las mercancías.
- Se le ha facturado por la sociedad anónima de Gestión de Estiba Portuaria el importe de la estiba.
- Una empresa privada española le ha facturado el servicio de limpieza de bodegas y desinsectación y desratización del buque.
- Ha adquirido varios aparatos auxiliares para la navegación, cuyo destino es su incorporación al buque.
- Ha contratado con un hotel de la zona portuaria de Valencia el servicio de alojamiento para la tripulación en sus estancias en Valencia.

## SOLUCIÓN

### 2.1. ENTREGA DEL BUQUE

El artículo 22.uno de la LIVA declara exentas las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

De acuerdo con el artículo 8 de la LIVA, cabe considerar como entrega, definida como transmisión del poder de disposición de un bien corporal, lo que hemos denominado, en términos llanos, adquisición, que se refiere a la transferencia de la propiedad por venta; aunque el con-

cepto de entrega sea más amplio que el de venta, tal y como recuerda el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (NFJ000732):

«7. Resulta claro de la declaración de esta previsión que "entrega de bienes" no se refiere a la transmisión de la propiedad de acuerdo con los medios previstos en los ordenamientos nacionales, sino que comprende cualquier transferencia del poder de disposición de una parte que permite a la otra parte disponer de ello como si fuera el propietario».

Son beneficiarios de la exención como buques, según el anexo 1 de la LIVA, los bienes comprendidos en las partidas arancelarias 89.01 (transatlánticos, barcos para excursiones [de cruceros], transbordadores, cargueros, gabarras –barcazas– y barcos similares para transporte de personas o mercancías), 89.02 (barcos de pesca; barcos factoría y demás barcos para tratamiento o preparación de productos de la pesca), 89.03 (yates y demás barcos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas [botes] de remo y canoas), 89.04 (remolcadores y barcos empujadores) y 89.06.10 (demás barcos, incluidos los navíos de guerra y barcos de salvamento excepto los de remo) del arancel aduanero. Quedan excluidos los incluidos en las partidas 89.05 (barcos faro, barcos bomba, dragas, pontones grúa y demás barcos en los que la navegación sea accesoria en relación con la función principal; diques flotantes; plataformas de perforación o explotación, flotantes o sumergibles), 89.07 (los demás artefactos flotantes por ejemplo: balsas, depósitos, cajones, incluso de amarre, boyas y balizas) y 89.08 (barcos y demás artefactos flotantes para desguace). Aunque el supuesto que estamos analizando no haya concretado exactamente qué tipo de embarcación es la entregada, todo hace suponer que se tratará de un artefacto clasificado en la partida 89.01.

La exención exige, además, que sean aptos para navegar por alta mar, lo que concreta el arancel aduanero como la capacidad de maniobrar en el mar de forma independiente, incluso con mar gruesa, y cuya longitud del casco sea como mínimo de 12 metros. Tampoco sobre este punto se ofrecen datos, pero las condiciones generales del planteamiento permiten razonablemente suponer que se cumple también esta condición.

Finalmente se exige para la aplicación de la exención que el buque se afecte a la navegación marítima internacional.

Para cumplir este requisito es preceptivo, en primer lugar, que se desarrollen actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros (Sentencia de 14 de septiembre de 2006, asuntos acumulados C-181/04 a 183/04, Elmeka –NFJ023340–).

Adicionalmente, la navegación marítima internacional es la que se realiza a través de las aguas marítimas en los siguientes supuestos: 1) la que se inicie en un puerto situado en el TAI y termine o haga escala en otro puerto situado fuera del TAI (aunque sea en el TAI de otro Estado

miembro); 2) la que se inicie en un puerto situado fuera del TAI y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito; 3) La que se inicie y finalice en cualquier puerto del TAI sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del impuesto exceda de 48 horas. Estas singladuras deben suponer más del 50% del total recorrido efectuado, en el caso de una entrega, en el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el periodo a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Sobre ambos requisitos se pronuncia el supuesto, al precisar que el buque realiza el transporte de mercancías, mediante contraprestación, entre Valencia (puerto situado en el TAI) y Nápoles (puerto situado fuera del TAI). Por consiguiente, resultará aplicable la exención.

## 2.2. SERVICIOS DE PRACTICAJE Y AMARRE

Señala el artículo 22.siete de la LIVA que estarán exentas «las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados uno y cuatro anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves».

Añade el artículo 10.2 del RIVA que «Se entenderán comprendidos entre los servicios realizados para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves destinados a los fines que justifican su exención los siguientes:

- a) En relación con los buques: los servicios de practicaje, remolque y amarre;...».

Por consiguiente, los servicios de practicaje y amarre se encuentran exentos, por disposición de normativa expresa.

## 2.3. TASA DEL BUQUE Y DE LAS MERCANCÍAS

El primer punto que debemos destacar es que las tasas portuarias, de acuerdo con lo dispuesto en la Consulta V1634/2011, de 27 de junio (NFC041924), son servicios relacionados con los inmuebles y, como tales, se localizan en el TAI cuando la instalación portuaria por la que se liquida la tasa se encuentre en el TAI.

Debemos además destacar el artículo 7.9.º de la LIVA que señala que no es aplicable la no sujeción prevista para las actividades públicas cuya contraprestación sea de naturaleza tributaria en el caso de concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario, como son los casos cubiertos por estas tasas.

En cuanto a la exención, debemos tener presente que el artículo 22.siete de la LIVA, antes citado, remite a las condiciones generales de la exención para buques y aeronaves, por lo que se requiere que el destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realiza las actividades de navegación que generan el derecho a la deducción.

Por su parte, el Real Decreto Legislativo 2/2011, que regula las tasas portuarias, establece que en la tarifa T-1, tasa del buque, será sujeto pasivo el propietario, el naviero y el capitán del buque; mientras que en la tarifa T-3, tasa de la mercancía, serán sujetos pasivos, solidariamente obligados, el naviero, el propietario de la mercancía y el capitán del buque.

Como quiera que la exención exige que el destinatario de los servicios exentos sea en todo caso la persona que realiza las actividades de transporte marítimo (entendiéndose el capitán de buque como representante de la misma) solo en aquellos casos en los que la tasa sea satisfecha por el propietario de la mercancía (aplicable exclusivamente en la T-3) será exigible el IVA.

Confirma este criterio la Consulta V1967/2006, de 2 de octubre (NFC023778).

## 2.4. ESTIBA

Como hemos visto, el artículo 22.siete de la LIVA se completa con el artículo 10.2 del RIVA, que concreta la lista de servicios exentos. La letra b) del citado precepto reglamentario dispone que estarán exentas, en relación con el cargamento de los buques, entre otras, «las operaciones de carga y descarga del buque».

## 2.5. SERVICIO DE LIMPIEZA DE BODEGAS Y DESINSECTACIÓN Y DESRATIZACIÓN DEL BUQUE

Estos servicios se encuentran mencionados en la letra del artículo 10.2 del RIVA, que establece como servicios exentos en relación con los buques, entre otros, las operaciones de conservación de buques y del material de a bordo, tales como desinfección, desinsectación, desratización y limpieza de las bodegas.

## 2.6. APARATOS AUXILIARES PARA LA NAVEGACIÓN

El artículo 22.dos de la LIVA establece la exención para las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a los que sea aplicable la exención por la afectación a la navegación marítima internacional y en las condiciones que establece el citado precepto.

Se completa dicha regulación con el apartado 5.º del artículo 10.1 del RIVA.

Las condiciones a las que se somete la aplicación de la exención son:

- Que el destinatario directo de dichas operaciones sea el titular de la explotación del buque o, en su caso, su propietario. A estos efectos se prevé que el titular de la explotación del buque remita el documento aduanero de embarque al proveedor de los objetos.
- Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados exclusivamente en la explotación de dichos buques; lo que se cumple para los bienes que formen parte indisoluble de los buques o se inmovilicen en ellos, que se utilicen normalmente o sean necesarios para su explotación. Se acredita este extremo también con el referido documento aduanero de embarque, debiendo formar parte del inventario del buque.
- Que las operaciones a que afecten las exenciones se efectúen después de la matriculación definitiva de los mencionados buques en el Registro Marítimo correspondiente. El desarrollo reglamentario precisa que la incorporación se efectúe en el plazo de los tres meses siguientes a su adquisición (prorrogable, a solicitud del interesado, por razones de fuerza mayor o caso fortuito o por exigencias inherentes al proceso técnico de elaboración o transformación de los objetos).

## 2.7. HOTEL DE LA ZONA PORTUARIA DE VALENCIA

Cabe plantear si esta prestación de servicios puede entenderse como una prestación de servicios realizada a atender las necesidades directas del buque. Responde a esta cuestión la Consulta V0729/2005, de 29 de abril (NFC029811), en la que se niega la exención a este servicio y a otros servicios prestados a la tripulación fuera del buque. Así dice la mencionada consulta:

«Los servicios relativos a la tripulación, citados por el consultante, taxi, auto, traslado a centros hospitalarios y demás, no cabe entenderlos como incluidos dentro de los servicios realizados para atender las necesidades "directas" de los buques. En estos supuestos conviene referirse a la Resolución Vinculante de 27 de febrero de 1987 (BOE de 24 abril), de este Centro Directivo, que declaraba sujetos y no exentos, conforme a las exenciones por operaciones asimiladas a las exportaciones, como también cabe declarar los servicios a los que se refiere el consultante, los servicios de alojamiento y manutención en tierra de las tripulaciones de buques afectos a la navegación marítima internacional. Todo ello, sin perjuicio de la exención que, por otras normas del impuesto, pudiera ser aplicable a estos supuestos».

## SUPUESTO PRÁCTICO 3

### Operaciones relacionadas con áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales

Un empresario establecido en el TAI ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha adquirido determinadas mercancías en el extranjero que, a su llegada al TAI, han sido introducidas directamente en la zona franca de Algeciras.
- Ha adquirido de otro empresario establecido determinadas mercancías situadas en el TAI en condiciones *ex-work*. El adquirente ha comunicado que dichas mercancías iban a ser conducidas a la zona franca de Algeciras.
- Ha contratado con un transportista español que las mercancías adquiridas sean trasladadas desde los almacenes del vendedor a la citada zona franca.
- Ha contratado con un empresario que dispone de un almacén en la zona franca el almacenamiento de las mercancías importadas y de las adquiridas en el TAI, así como la realización de las operaciones necesarias para el mantenimiento en perfecto estado de las mercancías, por lo que este le factura un precio mensual.
- Pasado algún tiempo, la mitad tanto de unas mercancías como de otras son objeto de introducción por su propietario en el TAI, con el objeto de hacer entrega de las mismas a un cliente que las ha adquirido.
- Las restantes mercancías introducidas en la zona franca son objeto de entrega a un cliente no establecido que las recibe en territorio tercero.

## SOLUCIÓN

### 3.1. ENTRADA DE MERCANCÍA PROCEDENTE DE TERRITORIO TERCERO EN ZONA FRANCA

Las zonas francas constituyen con el nuevo Código aduanero de la Unión (CAU) un régimen aduanero. Tal y como señala el artículo 237 del CAU, la característica principal de dicho régimen es que las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- a) A derechos de importación.
- b) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.

- c) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

Las generalidades sobre el establecimiento de la zona franca se regulan en el artículo 243 del CAU, del que cabe destacar su conceptualización como una zona cerrada y acotada. El artículo 244 del CAU regula las actividades en las zonas francas, previendo que se autorice en las zonas francas cualquier actividad de tipo industrial, comercial o de prestación de servicios, supeditado a su notificación previa a las autoridades aduaneras. Se prevé, no obstante, que las autoridades aduaneras puedan imponer determinadas prohibiciones o restricciones respecto de las actividades, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías a que se refieran tales actividades o de las necesidades de la vigilancia aduanera y de los requisitos en materia de seguridad y protección. Establece el artículo 245 del CAU, relativo a la presentación de las mercancías e inclusión de estas en el régimen de zona franca, que las mercancías introducidas en una zona franca se presentarán en aduana y se someterán a las formalidades aduaneras establecidas en cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto, entre ellos, que se introduzcan en la zona franca directamente desde fuera del territorio aduanero de la Unión.

Por lo que respecta al IVA, el artículo 17 de la LIVA señala que tendrá la consideración de importación de bienes la entrada en el TAI de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea. No obstante, cuando un bien de los mencionados se coloque, desde su entrada en el interior del TAI, en las áreas a que se refiere el artículo 23 (entre las que se encuentran las zonas francas) la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el TAI.

A estos efectos, exige el artículo 17 de la LIVA que los bienes se coloquen en las áreas con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso, en este caso, la legislación aduanera a la que hacíamos referencia. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes.

Por consiguiente, la entrada de mercancías procedentes de territorio tercero con destino a la zona franca con el cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación aduanera es una operación exenta, o más exactamente, una suspensión del hecho imponible IVA a la importación, siguiendo idéntico criterio al efectuado en materia aduanera que determina, como ya hemos visto en el artículo 237 del CAU, una suspensión de la exigibilidad de los derechos.

- Introducción en la zona franca de las mercancías del TAI.

Establece el artículo 23.1 de la LIVA la exención para las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca. Añade el apartado dos que «Las zonas francas son las definidas como tales en la legislación aduanera. La entrada y permanencia de las mercancías en las zonas francas se ajustarán a las normas y requisitos establecidos por dicha legislación».

A estos efectos debemos tener presente, por una parte, el artículo 246 del CAU, relativo a las mercancías de la Unión en zonas francas, que dispone que las mercancías de la Unión podrán ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca; en tales casos, las mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca; y, por otra, el artículo 245 del CAU, que dispone que las mercancías introducidas en una zona franca se presentarán en aduana y se someterán a las formalidades aduaneras establecidas en cualquiera de los supuestos previstos en dicho precepto, entre los que se incluyen los casos en los que las formalidades se dispongan en legislación distinta de la aduanera.

De ambos preceptos entendemos que la aplicación de la exención requiere no solo la introducción física de las mercancías en la zona franca, sino su inclusión en el régimen de zona franca mediante la oportuna declaración y sometimiento a control aduanero.

En este sentido, cabe traer a colación la Consulta V4471/2016, de 18 de octubre (NFC062701), que dispone lo siguiente sobre la aplicación de la exención prevista en el mencionado artículo 23.uno.1.º de la LIVA, particularmente sobre la necesidad de vincular al régimen aduanero correspondiente:

«De acuerdo con lo anterior, la entrega de impresoras efectuada por la consultante a la adquirente estará exenta del impuesto en la medida en que estas sean introducidas en un depósito franco en las condiciones y requisitos previstos en la legislación aduanera.

A estos efectos, el transporte de las mercancías al depósito franco debe efectuarse por la consultante, el adquirente o un tercero por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La correcta aplicación de la exención por la consultante se justificará mediante la declaración suscrita por el adquirente y entregada a la consultante en la que el adquirente manifieste la correcta inclusión de la mercancía en el depósito franco».

Debemos añadir, aunque este punto se trata de forma esencial en un punto posterior, que esta exención no queda condicionada a un destino posterior de las mercancías, tal y como señala la mencionada Consulta de la DGT V4471/2016, de 18 de octubre):

«Por último, respecto del destino final dado a las impresoras por parte del adquirente, debe señalarse que ni en la Ley ni en el Reglamento del impuesto condicionan la aplicación de la exención prevista en el artículo 23 de la Ley 37/1992, con ocasión de la introducción de bienes en un depósito fiscal, a la ultimación de las operaciones subsiguientes de exportación efectuadas por el adquirente de las impresoras...».

### 3.2. TRANSPORTE A LA ZONA FRANCA Y SERVICIOS DURANTE LA ESTANCIA EN LA ZONA FRANCA

El artículo 23.uno.3.º de la LIVA establece la exención de las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes exentas, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este apartado.

Entre tales servicios cabe incluir, evidentemente, los servicios de transporte prestados para la conducción de las mercancías a la zona franca, tal y como recoge la Consulta de la DGT 2038/2004, de 29 de noviembre (NFC020136).

Por su parte, el artículo 23.uno.4.º de la LIVA establece la exención para las prestaciones de servicios realizadas en los lugares previstos en el propio artículo 23 de la LIVA, entre ellos la zona franca.

Por consiguiente, los servicios mencionados en el caso, prestados durante la estancia de la mercancía en la zona franca, podrán aplicar la exención, como también reconoce la antes citada Consulta de la DGT 2038/2004, de 29 de noviembre.

### 3.3. ENTREGA DE MERCANCÍAS DESDE LA ZONA FRANCA CON DESTINO AL TAI

Aunque el mencionado artículo 23.uno.4.º de la LIVA establece la exención para las entregas de los bienes que se encuentren en los lugares previstos en el propio artículo 23 de la LIVA, entre ellos la zona franca, la misma no resulta aplicable al caso por los términos en los que se plantea el supuesto: hay una salida de la zona franca, efectuada por el propietario de las mercancías que las introdujo, y una posterior entrega en el TAI de las mercancías, que será una entrega interior.

Para determinar la tributación de la salida de las mercancías de la zona franca debemos diferenciar los dos tipos de mercancía:

- La salida de las mercancías introducidas desde el TAI será siempre una operación asimilada a la importación, según dispone el artículo 19.1.5.º de la LIVA, que conceptúa como operación asimilada «Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno».
- Por el contrario, la salida de las mercancías procedente de territorio tercero dará lugar a una importación o a una operación asimilada dependiendo de que se hayan realizado entregas exentas o se hayan recibido prestaciones igualmente exentas durante su estancia en dichos lugares. Así resulta del mismo artículo 19.1.5.º de la LIVA que señala «Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes (... que) hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos».

Así lo recoge la Consulta anteriormente citada V4471/2016, de 18 de octubre, que señala:

«Por último, respecto del destino final dado a las impresoras por parte del adquirente, debe señalarse que ni en la Ley ni en el Reglamento del impuesto condicionan la aplicación de la exención prevista en el artículo 23 de la Ley 37/1992, con ocasión de la introducción de bienes en un depósito fiscal, a la ultimación de las operaciones subsiguientes de exportación efectuadas por el adquirente de las impresoras, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 19.5.º de la Ley 37/1992 que dispone que se considerarán operaciones asimiladas a importaciones de bienes:

"5.º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

[...]».

### 3.4. SALIDA DE LA ZONA FRANCA CON DESTINO A LA EXPORTACIÓN

La salida de mercancías con destino a un territorio tercero no da lugar a la existencia de operación asimilada a la importación, tal y como recoge el artículo 18.dos de la LIVA:

«No obstante, no constituirá operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley».

## SUPUESTO PRÁCTICO 4

### Entregas intracomunitarias de bienes

En el curso de una revisión fiscal por la Administración tributaria de una empresa establecida en el TAI, se constatan las siguientes circunstancias:

- La empresa ha remitido determinadas mercancías a Francia, con la finalidad de venderlas en dicho territorio. Aunque se ha podido acreditar la remisión de las mercancías y su llegada a Francia mediante el correspondiente CMR, la empresa

establecida no dispone de un NIF-IVA atribuido por la Administración francesa y no ha podido, por tanto, declarar dicha operación con un NIF distinto al español.

- En otro caso, las mercancías aparecen remitidas a un operador identificado en Alemania y, además, la empresa dispone de un CMR debidamente cumplimentado. No obstante, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha podido comprobar que el CMR está falseado, aunque se ha demostrado que la empresa no ha tenido ninguna participación en el falseamiento del CMR, realizado maliciosamente por el destinatario.
- Finalmente, determinadas mercancías han sido adquiridas por un cliente en Italia y que ha facilitado su NIF-IVA atribuido por la Administración de su país. Las mercancías serán entregadas en el TAI de Italia. No obstante, mientras encuentra comprador, la empresa italiana adquirente ha decidido mantener las mercancías en depósito en la sede de la vendedora.

## **SOLUCIÓN**

### 4.1. REMISIÓN DE MERCANCÍAS A FRANCIA: FALTA DE COMUNICACIÓN NIF-IVA

El artículo 25.tres de la LIVA prevé la exención de las operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes (OA EIB) cuando les hubiera resultado aplicable la exención de las EIB si el destinatario fuese otro empresario o profesional. El artículo 25.uno de la LIVA, por su parte, prevé la exención para las EIB siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del IVA 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.

En este supuesto se plantea la aplicación de la exención, ya que el tenor literal del precepto requiere la identificación del destinatario con un NIF-IVA atribuido por otra Administración tributaria de la Unión Europea, sea empresario o profesional, sea persona jurídica que no actúe como tal, identificación que se realiza mediante la comunicación del correspondiente NIF-IVA.

Esta problemática ha sido resuelta por el TJUE en Sentencia de 20 de octubre de 2016, asunto C-24/15, Plöckl (NFJ064272).

Subraya el TJUE que el tribunal que remite el asunto destaca que el bien adquirido por un empresario fue afectado a su empresa ubicada en un Estado miembro y posteriormente expedido a otro para seguir utilizándolo con fines profesionales, es decir, que se cumplían los requisitos objetivos para la exención del IVA de la transferencia; aunque, no obstante, la Administración tributaria denegó esa exención invocando la falta de comunicación del NIF-IVA.

El TJUE pone de relieve que, con arreglo a su doctrina previa, corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las EIB, particularmente los medios de prueba que pueden presentar para acogerse a la exención. Además, la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del IVA y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Añade que va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si se supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplen.

En cuanto al caso concreto que se plantea, el tribunal manifiesta que la exigencia de comunicación de un NIF-IVA es un requisito formal con respecto al derecho a la exención del IVA, tanto en las EIB (como ya declarara en Sentencia de 27 de septiembre de 2012, C-587/10, VSTR –NFJ048481–) como en las OA EIB (lo que es el pronunciamiento de esta sentencia).

Afirma además el TJUE que, aunque facilitar el NIF-IVA pruebe que se ha efectuado tal transferencia para las necesidades de la empresa de ese sujeto pasivo y, en consecuencia, que dicho sujeto pasivo actúa en su condición de tal en ese Estado miembro, la prueba de tal condición no puede depender siempre exclusivamente de que se facilite dicho número de identificación a efectos del IVA. Añade que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, que define el concepto de «sujetos pasivos» no supedita dicha condición al hecho de que el interesado disponga de un número de identificación a efectos del IVA.

Por consiguiente, afirma el tribunal, la Administración de un Estado miembro no puede denegar, en principio, la exención del IVA de una OA EIB únicamente debido a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Recuerda el TJUE que hay dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA: la participación deliberada en un fraude fiscal y cuando el incumplimiento del requisito formal tenga como efecto la falta de prueba cierta sobre el cumplimiento de los requisitos materiales.

Ninguno de ellos concurrirían en este caso, ya que, el tribunal que remite el caso afirma que no hay supuesto de fraude y que la Administración disponía de los datos necesarios para determinar que se cumplían los requisitos materiales de la exención.

Concluye el TJUE manifestando que el tribunal alemán que le remite el asunto ha interpretado de forma improcedente su jurisprudencia, particularmente el contenido de su Sentencia de 27 de septiembre de 2012, C-587/10, VSTR. Afirma el tribunal que remite el asunto que, conforme a tal sentencia, la Sexta Directiva no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedita la exención del IVA de una EIB a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión. El tribunal remitente se pregunta si de ello deriva que cabe denegar la exención del IVA a un sujeto pasivo que, en una OA EIB, no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para transmitir a la Administración el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino.

Afirma el TJUE que no pretendió establecer tal regla general y que confirmó que, salvo los dos puntos ya referidos (fraude o imposibilidad de prueba), debe concederse la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si el sujeto pasivo ha omitido determinados requisitos formales. Añade que la apreciación de que un sujeto pasivo, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le podían exigir razonablemente, no puede transmitir el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, se refiere a la situación en la que se trata de saber si el sujeto pasivo participó en un fraude fiscal. De este modo, con dicha referencia lo que pretendió el TJUE declarar fue que podía excluirse la participación del proveedor en tal fraude.

## 4.2. MERCANCÍAS VENDIDAS A ALEMANIA: DOCUMENTO DE TRANSPORTE INCOMPLETO

El TJCE también ha examinado esta cuestión en sendas Sentencias de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros (NFJ026418); y asunto C-184/05, Twoh International (NFJ026439).

En la primera de las citadas (Teleos), el TJCE considera la necesidad del transporte para que se considere que se ha producido una EIB, sin que baste la mera puesta a disposición, obteniendo unos documentos incompletos de transporte.

No obstante, ante las circunstancias concurrentes en el caso que se le sometía, en el que se habían entregado unos CMR falseados, que en un primer momento se juzgaron como prueba suficiente por la Administración tributaria y que solo, con otras pruebas, pudieron probarse como falsos, el tribunal atempera la conclusión que se obtendría mediante la mera constancia de la falta de transporte: el proveedor de buena fe, que confió en un CMR completo pero falseado, puede mantener el derecho a la exención como EIB, aunque el transporte no se haya producido. Así lo recoge el TJCE:

«Por cada operación, Teleos y otros recibían de TT, algunos días después de la venta, una carta de porte CMR sellada y firmada en original (carta de porte expedida sobre la base del Convenio relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera, firmado en Ginebra el 19 de mayo de 1956, en su versión modificada por el protocolo de 5 de julio de 1978), en la que se describían los bienes y se indicaba la dirección de entrega, el nombre del conductor y la matrícula del vehículo. Tal carta, que contenía la firma de TT, debía certificar que los teléfonos móviles habían llegado al destino previsto.

En un primer momento, los Commissioners aceptaron dichos documentos como prueba de exportación de los bienes fuera del Reino Unido, de manera que las referidas entregas estaban exentas de IVA al beneficiarse de la aplicación del tipo cero, y Teleos y otros tenían derecho al reembolso del impuesto soportado. Sin embargo, con ocasión de controles posteriores, los Commissioners descubrieron que, en determinados casos, el destino indicado en las cartas de porte CMR era falso, que los transportistas indicados en ellas no existían o no efectuaban transportes de teléfonos móviles y que las matrículas de los vehículos indicados correspondían a vehículos inexistentes o que no se utilizaban para el transporte de tales mercancías. Los Commissioners concluyeron que los teléfonos móviles jamás habían salido del Reino Unido y, por consiguiente, exigieron el pago del IVA correspondiente a las referidas entregas, por importe de varios millones de GBP, si bien reconocieron que Teleos y otros no estaban implicados de ningún modo en el fraude.

[...]

Contrariamente a la argumentación de Teleos y otros, según la cual la intención del proveedor y del adquirente de efectuar una operación intracomunitaria es suficiente para calificarla de tal, procede observar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de la administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24, y las sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartado 45, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 42).

En consecuencia, es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias sea efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.

[...]

Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega

intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el adquirente, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega.

Ahora bien, obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente de que los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta.

En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 46 de su sentencia *Molenheide y otros*, antes citada, que, de conformidad con dicho principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata».

Este criterio se matiza en la segunda de las sentencias citadas (*Twoh Internacional*), en la que el TJCE concluye que si el recurrente que invoca la exención no ha presentado la documentación que acredite la existencia del transporte, no incumbe dicha prueba al Estado que está comprobando la aplicación de la exención, y que no se le impone la obligación de solicitar la colaboración del Estado donde se supone que han expedido las mercancías para comprobar si estas han dado lugar a una AIB en destino.

#### 4.3. VENTA DE MERCANCÍAS A ITALIA: ALMACENAMIENTO PREVIO A LA ENTREGA

Se plantea en este supuesto el plazo en el que se debe proceder al transporte desde el momento de la puesta a disposición del adquirente de los bienes para que una operación se considere como una efectiva entrega intracomunitaria. La doctrina administrativa ha ligado el transporte al momento de la venta de las mercancías, de forma que si no existía transporte inmediato o próximo al momento de la entrega, se rompía el vínculo de las operaciones y no se consideraba exenta la entrega. Así se recoge en la Consulta de la DGT V0115/1999, de 29 de diciembre (NFC010540).

El TJUE ha mantenido el criterio contrario en Sentencia de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09, *Skatteverket* (NFJ040805), apoyándose en el siguiente razonamiento:

«El procedimiento principal sirve como ejemplo del incumplimiento del principio de tributación en el Estado miembro de destino que se produciría si se aplicara un plazo determinado, dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. En efecto, si se aceptara la interpretación de X, en el sentido de que existe un plazo estricto para iniciar el transporte del bien de que se trate, bastaría que X demorase el transporte de dicho bien al Estado miembro de destino para encubrir el carácter intracomunitario de la operación o para modificar el reparto de la potestad tributaria en beneficio de un Estado miembro distinto del Estado de destino de la operación intracomunitaria. En ambos casos, el Reino de Suecia quedaría privado de sus ingresos fiscales.

Por consiguiente, la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no puede depender del cumplimiento de un plazo concreto dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. No obstante, para poder atribuir esta calificación y determinar el lugar de adquisición, es necesario establecer un vínculo temporal y material entre la entrega del bien en cuestión y el transporte del mismo, así como una continuidad en el desarrollo de la operación».

La consecuencia que extrae el tribunal de esta consideración es rotunda, no existe un plazo máximo para el transporte, siempre que existan elementos objetivos que permitan demostrar la voluntad de transportar las mercancías al TAI de otro Estado miembro. Así lo sentencia el apartado 1 del fallo:

«Los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. En el caso concreto de la adquisición de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 2.º, apartado 1, letra b), inciso ii), de esta Directiva, la determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que esta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien».

Resulta evidente que, después de esta sentencia, el criterio administrativo que sostenía la DGT debe considerarse superado y en un caso como el expuesto debe considerarse la entrega como exenta.