

# EL TRANSPORTE COMO SERVICIO Y COMO REQUISITO FUNDAMENTAL DEL COMERCIO INTRACOMUNITARIO EN EL IVA

**JAIME ANEIROS PEREIRA**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

## **Extracto:**

**E**L transporte intracomunitario presenta una gran importancia en el IVA. Por un lado, constituye uno de los servicios más frecuentes en el ámbito de las relaciones económicas con los países de la Unión Europea y, en este sentido, presenta ciertas peculiaridades derivadas de la propia realidad de la logística del transporte internacional. Por otro, el transporte es un servicio fundamental en la configuración de las operaciones intracomunitarias, ya que el régimen de adquisición intracomunitaria sujeta y simultánea entrega exenta requiere el transporte de las mercancías de un territorio de aplicación a otro.

Los problemas surgen en los dos ámbitos señalados. En el primero, las dificultades aplicativas aparecen cuando se fragmenta el transporte, se realizan servicios conexos o se realizan operaciones concatenadas o de exportación sin cumplir las reglas del impuesto. En el segundo, son fundamentalmente problemas de prueba de la entrega y expedición los que se generan en la práctica.

En el trabajo se recoge el tratamiento de la normativa existente y de la abundante doctrina administrativa, así como de las recientes sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Teleos, Colle y Twoh.

**Palabras clave:** transporte, IVA, adquisiciones intracomunitarias, servicios intracomunitarios, logística y operador intracomunitario.

# Sumario

1. La importancia del transporte en la Unión Europea.
2. El transporte como prestación de servicios y su relación con las operaciones intracomunitarias en el IVA.
3. Los servicios de transporte internacional y los nacionales realizados fuera del territorio de aplicación del impuesto.
4. El transporte intracomunitario y los servicios conexos: las operaciones de logística en el IVA.
  - 4.1. El transporte intracomunitario destinado a la exportación.
  - 4.2. Los servicios accesorios al transporte intracomunitario.
  - 4.3. Servicios de mediación en los transportes intracomunitarios.
5. El transporte internacional como requisito de determinadas operaciones en el IVA.
  - 5.1. Las adquisiciones y entregas intracomunitarias.
  - 5.2. El *transfer* comunitario.
  - 5.3. Ventas a distancia.
  - 5.4. Operaciones concatenadas.
6. Las obligaciones formales en el IVA para las entregas de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarios.
  - 6.1. Obligaciones censales.
  - 6.2. Obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones informativas.
  - 6.3. Libros registro.
7. Conclusiones.

**NOTA:** El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación de la Xunta «El proceso de integración europea» que dirige la Dra. PITA GRANDAL. El autor agradece al CEF el interés mostrado en la publicación.

## 1. LA IMPORTANCIA DEL TRANSPORTE EN LA UNIÓN EUROPEA

El transporte ha cumplido tradicionalmente una importante función en la vida económica y social de los Estados modernos al potenciar los intercambios comerciales entre los distintos mercados y al facilitar la movilidad de las personas para acceder a los centros de trabajo, mercados de materias primas o, simplemente, para fomentar las capacidades de ocio <sup>1</sup>.

Pese a la importancia que ha adquirido en los últimos tiempos el comercio electrónico, en el que lo adquirido se traslada a través de internet <sup>2</sup>, lo cierto es que el transporte de bienes se sigue realizando, en un alto porcentaje, a través de los medios terrestres, aéreos o marítimos tradicionales. A ello hay que añadir el incremento experimentado en el traslado de personas de unas partes a otras del mundo por necesidades de internacionalización de las actividades económicas. Todo ello demuestra su importancia económica pues se trata de un sector que ocupa a algo más de ocho millones de personas en la Unión Europea y que supone unos desplazamientos de, aproximadamente, cuatro mil millones de toneladas/kilómetro <sup>3</sup>. Quizás por ello las instituciones europeas han centrado su atención en este sector, a inicios de la actual década, para en el horizonte del 2010 potenciar, sobre todo, el transporte por carretera y por ferrocarril <sup>4</sup>.

El artículo 70 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en su versión consolidada, establece que «los Estados miembros perseguirán los objetivos del presente Tratado... en el marco de una política común de transportes». Por otra parte, el artículo 23 reconoce la libertad de circula-

<sup>1</sup> Vid. URÍA, R.; MENÉNDEZ, A. y ALONSO SOTO, R., «El contrato de transporte» en VV.AA., *Curso de Derecho Mercantil II*, Madrid, Civitas, 2001, pág. 309.

<sup>2</sup> Ello sucede en el comercio electrónico *on line* y no en el *off line*. Sobre esta cuestión, vid. GARCÍA NOVOA, C.: «Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico» (I), *QF*, n.º 15, 2001, pág.10 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: «Tributación e "internet": aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al "bit tax"», *QF*, n.º 10, 1998, pág. 5 y 7; DE LARA PÉREZ, A.: «Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico», *CT*, núm. 105, 2002, págs. 33 y 34. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico», *RDFHP*, núm. 267, 2003, pág. 76.

<sup>3</sup> Vid. *Pocket Book «Energy and Transport in Figures»*, pág. 19 y ss.

<sup>4</sup> Vid. Libro Blanco «La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad».

ción de mercancías y el 51, la libre prestación de servicios <sup>5</sup>. Estas libertades comunitarias serán también fundamentales para comprender y enjuiciar la tributación de los servicios de transporte porque, aunque han desaparecido los obstáculos físicos de las operaciones intracomunitarias, podemos decir ya que se mantienen los de orden fiscal.

En nuestro Derecho interno, el transporte se ha regulado en nuestro Código de Comercio (CCom.)—art. 349 y ss.—; en la Ley 48/1960, de 21 de julio de Navegación Aérea; en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT) o en la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario. Además, diversos convenios se han ocupado de regular los transportes internacionales como, por ejemplo, el Convenio relativo al transporte internacional de mercancías por carretera (CMR), el Convenio Internacional relativo al transporte de mercancías al amparo de los cuadernos TIR o el Convenio Internacional sobre transporte de mercancías por ferrocarril (COTIF).

El transporte se incluye entre los servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo que establece la Directiva 2006/112/CE y trasponen las distintas normativas nacionales <sup>6</sup>. En efecto, el transporte está incluido entre las prestaciones de servicios que declara sujetas al impuesto el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) y lo cierto es que desempeña un papel muy importante en el ámbito de aplicación del impuesto <sup>7</sup>—v. gr. se sujeta al impuesto el transporte bienes o de personas que realizan los entes públicos y se excluye de las operaciones no sujetas— en los sujetos pasivos, en la base imponible—v. gr. se incluye el importe de los transportes—.

Lo cierto es que su importancia es todavía mayor cuando nos encontramos con un transporte internacional y, más concretamente, entre Estados miembros. En efecto, puede afirmarse que el transporte intracomunitario presenta una doble relevancia práctica. Por un lado, constituye uno de los servicios más frecuentes en el ámbito de las relaciones económicas con los países de la Unión Europea y, en este sentido, presenta ciertas peculiaridades como la posible fragmentación del transporte en tantos servicios como países se atravesasen con él o como la posibilidad de que un servicio de este tipo prestado por un operador registrado en nuestro territorio de aplicación del impuesto esté exento o, incluso, no sujeto al tributo.

El problema fundamental que se plantea, desde la óptica del impuesto, deriva de las reglas de localización que, aunque parten de que la tributación es en origen, lo cierto es que las diversas reglas especiales sitúan el servicio de transporte en destino. Con ello se invierte lo que debería constituir la regla general para hacer tributar a las operaciones en destino, dividiendo el pretendido mercado úni-

<sup>5</sup> Vid. CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. «Mercado Único Europeo y libertades comunitarias» en Derecho europeo de la competencia, Madrid, Colex, 2000, pág. 9 y ss. Sobre las repercusiones en el ámbito tributario puede consultarse MERINO JARA, I., «Influencia de la fiscalidad sobre la libre prestación de servicios», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 143, 1996, pág. 75 y ss.

<sup>6</sup> Vid. DOCAVO ALBERTI, L., «Régimen del transporte en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *RDFHP*, núm. 171, 1984, pág. 739 y ss. en donde se exponía el tratamiento tributario de estas operaciones ante la inminente aplicación del impuesto a mediados de la década de los ochenta del pasado siglo.

<sup>7</sup> Vid. ABAD, M. y MARTÍN F., *El IVA en el sector transportes*, Madrid, Ministerio de Transportes, 1986.

co y dificultando el establecimiento de unas reglas claras. Además, los sujetos deben cumplir con determinadas obligaciones y conocer las consecuencias fiscales de sus comportamientos con la finalidad de estar al corriente con sus obligaciones tributarias y de evitar disfunciones en su actividad comercial.

Por otro lado, el transporte es un servicio fundamental en la configuración de las operaciones intracomunitarias. En efecto, el IVA influye en la decisión de realizar o no determinadas operaciones y, sobre todo, en cómo realizarlas a la luz de las distintas alternativas posibles. Todo ello en un contexto de internacionalización de las relaciones económicas en el que, debido al carácter fronterizo de nuestro país, son especialmente frecuentes los intercambios intracomunitarios <sup>8</sup>.

La globalización <sup>9</sup> favorece estos intercambios que, además, pueden ser múltiples. Puede pensarse en un supuesto en el que un empresario español adquiere a un empresario francés una mercancía. El español la transmite, a su vez y casi inmediatamente, a otra empresa española que la va a exportar a un tercer país. En un supuesto como el descrito y utilizando una mentalidad empresarial parece que lo «lógico» es que los bienes se trasladen desde la sede del empresario galo a la Aduana de su país y que se haga constar que el exportador es la segunda adquirente española.

Sin embargo, desde el punto de vista del IVA, el primer adquirente español no habrá realizado una adquisición intracomunitaria de bienes en España sino una operación interior en Francia. Por lo tanto, las cuotas del impuesto soportadas no podrá deducírselas en la declaración presentada ante la Administración tributaria española sino que, si se encuentra establecido en el país vecino, serán deducibles en la declaración que deba presentar en ese Estado, y si no se encuentra establecido, deberá solicitar la devolución de las cuotas soportadas de acuerdo con lo que dispongan las normas de ese país. Además, habrá realizado una operación interior en Francia y deberá repercutir el impuesto que se aplica en dicho territorio y no el español. Por su parte, el segundo adquirente español tendrá las mismas repercusiones que el primero y, adicionalmente, realizará una entrega exenta en Francia por encontrarse vinculada a la exportación <sup>10</sup>.

Así pues, las sencillas decisiones comerciales se convierten, en ocasiones, en un complejo régimen tributario que requiere de una especial atención en la gestión empresarial y que, sin el adecuado asesoramiento, puede conducir a que se soporten cuotas que no se pueden deducir, que se repercutan otras que no proceden o, incluso, que la Administración regularice en el peor de los casos, puede acarrear la regularización de la situación tributaria del operador comunitario e, incluso, la imposición de sanciones <sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Así, por ejemplo, el valor de los intercambios con Francia ascendió, en el año 2006, a 26.620.847 euros y con Portugal, a 12.426.357 euros (Fuente: Estadísticas del Instituto de Comercio Exterior).

<sup>9</sup> Vid. STIGLITZ, J., *Globalization and its discontents*, W.W. Norton & Company, New York, June, 2002.

<sup>10</sup> La STJCE de 6 de abril de 2006 (NFJ021961) aborda la cuestión de las entregas sucesivas de bienes, como veremos en el apartado de las operaciones que no cumplen los requisitos de las operaciones triangulares.

<sup>11</sup> Vid. GARCÍA NOVOA, C., «El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea», *Relatorio Nacional* presentado a las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, pág. 5 y ss. del relatorio, Quito, 2004 donde se analizan los problemas que plantea el impuesto en los intercambios comunitarios.

A esta doble relevancia del transporte, como servicio autónomo y como requisito de determinadas operaciones, nos referiremos en las páginas siguientes. Se trata de una cuestión a la que la doctrina, salvo destacadas excepciones, apenas ha prestado atención y que se caracteriza por la conflictividad de las relaciones entre la Administración tributaria española y los contribuyentes<sup>12</sup>. Por ello, trataremos de clarificar el régimen tributario de esta doble vertiente del transporte, sirviéndonos para ello de la abundante doctrina administrativa existente. Ello nos servirá para enjuiciar la regulación vigente desde el punto de vista de las libertades comunitarias de circulación de mercancías y de prestación de servicios para analizar si realmente el mercado único y la neutralidad del IVA son una realidad o siguen siendo un propósito a alcanzar<sup>13</sup>.

## 2. EL TRANSPORTE COMO PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y SU RELACIÓN CON LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA

La doctrina mercantil define al contrato de transporte como el contrato por el cual una de las partes se obliga, a cambio de un precio, a trasladar de un lugar a otro, bienes, personas o ambos a la vez<sup>14</sup>. El artículo 349 del CCom. establece como uno de sus rasgos mercantiles característicos el de la habitualidad, implícita en la concepción del transportista como una persona que organiza medios materiales y humanos para desarrollar esta actividad<sup>15</sup>. Esta nota nos pone en contacto con el artículo 4 de la LIVA que también incluye este rasgo, aunque no de modo determinante, entre los elementos definidores del hecho imponible del impuesto y, de alguna manera, entre los caracteres del empresario sujeto.

Por la ubicación sistemática de la regulación en el CCom., se desprende que la naturaleza jurídica de este contrato es la de un arrendamiento de obra ya que el transportista no solo se obliga a poner los medios, sino también a lograr un determinado resultado que consiste en trasladar las mercancías o las personas de un lugar a otro<sup>16</sup>. Esta consideración hace que encaje en las prestaciones de servicios sujetas al IVA, como así se encarga de señalarlo expresamente el artículo 11 de la LIVA, y dota al servicio de un elemento finalista –la entrega de las mercancías o la llegada a destino– que requiere una especial diligencia por parte del transportista y que también proyecta su eficacia en el ámbito tributario.

<sup>12</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio», *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 17, 2004.

<sup>13</sup> Sobre las perspectivas de la evolución del mercado único y la incidencia del IVA puede consultarse CASADO OLLERO, G., «La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización IVA», *Civitas-REDF*, núm. 50, 1986, pág. 165 y ss.; CALLE SAIZ, R., «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo del IVA», *RDFHP*, núm. 247, 1998, pág. 193 y ss.; BARRIUSO CASTILLO, B. y RUBIO GUERRERO, J.J., «Situación actual y perspectivas del futuro del régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias», *CT*, núm. 95, 1998, pág. 11 y ss.

<sup>14</sup> Vid. DÍAZ MORENO, A., «El contrato de transporte terrestre» en VV.AA., *Derecho Mercantil*, Barcelona, Ariel, 2006, 11.ª ed., pág. 608.

<sup>15</sup> Vid. URÍA, R.; MENÉNDEZ, A. y ALONSO SOTO, R., «El contrato de transporte», ob. cit., pág. 313.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

Este contrato suele tener su reflejo en unos documentos formalizados y regulados por diversos convenios internacionales. Así, si el transporte es marítimo, el documento es el conocimiento de embarque (*bill of lading*); si es terrestre tenemos la carta de porte (CMR); si es por ferrocarril, la carta de porte (CIM); para el transporte aéreo se utiliza el conocimiento aéreo (*airway bill*) y para el transporte multimodal, el conocimiento de embarque multimodal (*FIATA bill of lading*). Las normas que regulan el transporte entienden que la entrega de la mercancía o la llegada se ha producido si así figura en determinados documentos y es aquí donde se plantean ciertos problemas de prueba ya que las Administraciones tributarias se muestran rigurosas a la hora de examinar la correcta cumplimentación de los documentos de transporte para admitirlos como prueba del transporte o de la entrada y salida de las mercancías.

El transporte intracomunitario se caracteriza, entre otros rasgos, porque el resultado del mismo, la colocación de los bienes o de las personas en el lugar pactado, se sitúa en un país distinto del de origen de las mercancías. Ello incide en la localización del servicio a efectos del IVA puesto que puede entenderse prestado en el territorio de salida de las mercancías o en el de su llegada. Es más, en el caso de que transcurra por varios países también puede considerarse que se realiza el hecho imponible en todos ellos. De ahí que resulte especialmente importante el tratamiento de las reglas de localización del transporte puesto que de su conocimiento o de su correcta utilización depende el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias –materiales y formales– derivadas del impuesto. A esta cuestión dedicaremos el apartado siguiente de este trabajo.

Se trata de una circunstancia que suele generar controversia entre los transportistas y las Administraciones fiscales en cuanto que operaciones que desde el punto de vista mercantil son perfectamente posibles, desde el punto de vista tributario tienen más de una repercusión como veremos en el caso de los servicios de almacenamiento y posterior transporte de las mercancías.

Desde el segundo de los puntos de vista de este trabajo, el transporte de las mercancías supone que la entrega intracomunitaria estará exenta del impuesto –art. 25 de la LIVA– o que la adquisición intracomunitaria se sujetará al mismo –art. 13– y resultará obligado cumplir con las obligaciones tributarias en el país de llegada de las mercancías<sup>17</sup>. Así pues, el transporte de las mercancías se presenta como un requisito esencial para que pueda aplicarse el llamado régimen transitorio de los intercambios comunitarios de bienes<sup>18</sup>. También aquí se reproducen los problemas de prueba sobre la entrada o salida efectiva de los bienes, sobre todo porque el vendedor no siempre conserva los documentos del transporte e, incluso, no llega a recibirlos cuando este corre a cargo del adquirente o de un tercero<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J., «La exención en el IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española» en VV.AA., *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Madrid, IEF, 2004, pág. 81.

<sup>18</sup> Vid. FUSTER GÓMEZ, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pág. 15; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, Civitas, 1994, pág. 155; BANACLOCHE PÉREZ, J., *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, Madrid, EDESA, 1994, pág. 17.

<sup>19</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J., «La exención en el IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española», ob. cit., págs. 186 a 189.

De este modo, el sujeto pasivo del impuesto será el adquirente del bien que resulta obligado a soportar y, a la vez, repercutirse el impuesto. Por su parte, el sujeto que realiza la entrega exenta puede deducirse las cuotas que ha soportado. En las operaciones triangulares, que tratamos en otro apartado de este trabajo, se produce una adquisición intracomunitaria exenta y una posterior entrega sujeta en la que se produce una inversión del sujeto pasivo, esto es, el sujeto no es el intermediario que realiza la entrega subsiguiente sino quien recibe los bienes.

En el caso del transporte, será sujeto pasivo el empresario identificado ante la Administración española que realiza la prestación de servicios. No obstante, y por aplicación de las reglas de localización que veremos a continuación, puede suceder que resulte sujeto pasivo del impuesto el destinatario de las mercancías. En efecto, el artículo 84, apartado Uno, 2.º, letra a), de la LIVA, dispone que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. En consecuencia, en el servicio de transporte de mercancías prestado por un empresario establecido en otro Estado miembro pero que se entienda realizado en España, el sujeto pasivo será el destinatario <sup>20</sup>.

En este contrato es frecuente la presencia de diversos sujetos que intervienen. Así, el transporte de mercancías se celebra entre el porteador y el cargador, mientras que el de personas se celebra entre el porteador y el viajero. El primero de ellos asume la obligación de realizar el transporte de mercancías o de personas hasta el lugar pactado. En relación con este sujeto hay que tener en cuenta dos peculiaridades que pueden surgir en la vida de este contrato. La primera de ellas es la posibilidad de que exista una pluralidad de porteadores que se obligan, en un mismo contrato y según el artículo 373 del CCom., a transportar sucesivamente la carga hasta el lugar de destino. Esto es lo que se conoce como transporte de servicio combinado o transporte cumulativo. A efectos del impuesto, esta situación dará lugar a tantas prestaciones de servicios como porteadores intervengan en la operación.

La segunda de ellas es la frecuencia con la que intervienen en el transporte agencias de transporte o transitarios. Se trata de intermediarios que tienen en común su consideración de comisionistas. Sin embargo, las agencias de transporte se caracterizan, según el artículo 122 de la LOTT, por que deberán contratar en nombre propio tanto con el transportista, como con el usuario o cargador, ocupando por tanto la posición de usuario o cargador frente al transportista, y de transportista frente al usuario o cargador.

Los transitarios, por su parte, son los intermediarios que intervienen específicamente en el transporte internacional, en el de tránsito aduanero o en un transporte interno que es continuación de un transporte internacional. Según el artículo 126 de la LOTT, actúan en nombre del propietario de la mercancía y contratan, en nombre propio, con el transportista un transporte que, a su vez, han contratado, también en nombre propio, con el cargador efectivo. La segunda función que pueden desempeñar es la de recibir, como consignatarios, las mercancías y ponerlas a disposición del transportista designado por el cargador.

<sup>20</sup> Vid. GASCÓN ORIVE, A., *IVA y comercio internacional*, Madrid, Dijusa, 2004, pág. 30; el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la condición de sujeto pasivo le incumben a una persona distinta de la que realiza la operación.



Además, hay que tener en cuenta en esta fase intermedia del transporte que también pueden intervenir los llamados almacenistas-distribuidores, que son empresas que realizan actividades auxiliares como el depósito de las mercancías e, incluso, el transporte a domicilio de las mercancías.

En el lado opuesto del contrato de transporte nos encontramos con el destinatario o consignatario de la mercancía, si se trata de transporte de mercancías, o con el viajero, en el caso del transporte de personas. El consignatario es la persona a quien se han de entregar las mercancías y, normalmente, se hará constar en la carta de porte aunque esta puede ser al portador. Hay que señalar que remitente-cargador y consignatario pueden coincidir, lo cual sucederá cuando se realice el transporte entre establecimientos de la misma empresa, como sucede en los *transfers* comunitarios, pero también puede ser un sujeto distinto. Como señalan URÍA, MENÉNDEZ y ALONSO «el tenedor legítimo de la carta adquiere la disponibilidad de las mercancías y el derecho a obtener la entrega de las mismas»<sup>21</sup>. De este modo, en el transporte de mercancías, la carta de porte constituye un título para disponer del objeto transportado.

En el ámbito del transporte internacional, y sobre todo en el marítimo, se utilizan los INCOTERMS. Se trata de términos comerciales internacionales definidos por la Cámara de Comercio Internacional y que, aunque son de aplicación voluntaria, son generalmente aceptados por los operadores para delimitar las obligaciones, gastos y responsabilidades inherentes al transporte de mercancías<sup>22</sup>. Constituyen, pues, un principio de prueba para determinar quién realiza la operación y a quién le corresponden los gastos inherentes a la misma. En definitiva, permiten localizar la prestación de servicios, y en ocasiones de algún servicio accesorio o conexo, determinadas partidas que se integran en la base imponible y, por supuesto, el sujeto pasivo de la operación.

Ello puede ser relevante tanto para determinar el sujeto pasivo de la operación como las partidas a incluir en la base del impuesto. En este sentido, y de acuerdo con el artículo 78 de la LIVA, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación que debe satisfacerse a la empresa de transporte<sup>23</sup>. A ella debe aplicarse el tipo de gravamen del 16 por 100, según el artículo 90. Uno de la ley. El tipo será del 7 por 100 para el transporte de viajeros y equipajes que no esté exento.

Debe tenerse en cuenta la posibilidad de la existencia de suplidos, debido precisamente a la intervención de diversos sujetos en las operaciones de transporte que, en unos casos, realizan una de las fases del transporte y, en otros, realizan servicios accesorios o de intermediación. Por su consideración de cantidades a satisfacer para terceros, no se incluyen en la base imponible.

En las adquisiciones intracomunitarias, la regla aplicable es idéntica a la señalada anteriormente puesto que el artículo 82 de la LIVA se remite al precepto señalado para los servicios de transporte. En

<sup>21</sup> Vid. URÍA, R.; MENÉNDEZ, A. y ALONSO SOTO, R., «El contrato de transporte ...» ob. cit., pág. 316.

<sup>22</sup> Cuando la carga y el transporte es de cuenta del comprador, el INCOTERM que se utiliza es Ex works (EXW) o Franco Fábrica. En cambio, cuando las obligaciones le corresponden al vendedor se utiliza el Free Along Side (FAS), Free on Board (FOB), Cost and Freight (CFR), Cost Insurance and Freight (CIF), Delivered Ex – Ship (DES), Delivered Ex Quay (DEQ), Delivered At Frontier (DAF), Delivered Duties Paid (DDP), Delivered Duties Unpaid (DDU), Free Carrier (FCA), Carriage Paid To (CPT) y Carriage and Insurance Paid (CIP).

<sup>23</sup> Vid. CASANA MERINO, F., «La base imponible en el IVA a la luz de la Sexta Directiva CEE», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 67-68, 1990, pág. 83 y ss.

cuanto al tipo de gravamen, este será el que corresponda a los bienes adquiridos. Por lo tanto, habrá que estar a cada concreta adquisición de bienes para aplicar el tipo de gravamen general o el reducido.

Los sujetos pasivos también están obligados a expedir factura al destinatario del servicio en la que deben detallar todos los datos de la operación –sujeto, objeto, cuantía– y hacer constar la base imponible y el tipo de gravamen. No obstante, si resulta aplicable una exención, no figurará tipo impositivo alguno. Tratándose de un transporte intracomunitario, en NIF/IVA facilitado por el destinatario debe hacerse constar expresamente en el documento puesto que determina la localización de la prestación de servicios, sin que sea relevante a estos efectos quien sea el pagador material del transporte.

Es frecuente la existencia de servicios de mediación en los transportes, de modo que la factura se emite al destinatario final de las mercancías pero el pago del servicio se recibe directamente del intermediario. Puede ser el caso del vendedor de las mercancías que, por encargo del adquirente de los bienes, gestiona la contratación de un servicio de transporte. Esta intermediación se regiría por las reglas de localización del artículo 73 de la LIVA, que veremos más adelante, y en consecuencia podría entenderse realizada en España o en el país de destino. Por consiguiente, podría tener la consideración de suplido y no integrar la base imponible.

En las adquisiciones intracomunitarias, el sujeto pasivo debía emitir una autofactura, con el contenido propio de una factura, pero a partir de la reforma operada por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre <sup>24</sup>, ya no se exige esta obligación, de modo que es suficiente con la factura que emita el transmitente y el apunte en el registro de facturas recibidas que debe llevar el adquirente. Ello no es sino consecuencia de la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre <sup>25</sup>.

En cuanto a la deducción del impuesto, el artículo 92.Uno de la LIVA permite a los sujetos pasivos deducir de las cuotas devengadas por sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, las soportadas <sup>26</sup>. Se trata de mantener la neutralidad del impuesto, esto es, que no influya en las operaciones económicas pero lo cierto es que la complejidad de las reglas de localización de los transportes y del propio régimen transitorio de los intercambios comunitarios de bienes generan que, en ocasiones, no se cuente con los soportes documentales de la deducción <sup>27</sup> o que no se puedan deducir cuotas soportadas en el extranjero.

En los supuestos en los que el sujeto pasivo se encuentre en el territorio español de aplicación del impuesto, incluyendo los supuestos de inversión del sujeto pasivo, las cuotas pueden deducirse en la autoliquidación que está obligado a presentar. El problema se plantea cuando se pretenden deducir cuotas soportadas en otro territorio o cuando los empresarios identificados en otro Estado miembro quieren deducirse cuotas satisfechas en España.

<sup>24</sup> Vid. DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., «Novedades en el IVA y el nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y RD 1496/2003)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 252, 2004, págs. 129 y 135 y ss.

<sup>25</sup> Vid. MERINO JARA, I., «La reforma de la facturación en el IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 215, 2002, pág. 128.

<sup>26</sup> Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Madrid, EDERSA, 2002, pág. 9.

<sup>27</sup> Esta situación ha sido flexibilizada por la STJCE de 1 de abril de 2004 (NFJ016128) que ha restado importancia a los requisitos formales para la deducción de las cuotas en las operaciones internacionales como las planteadas en el caso que se referían a servicios localizados en destino.

El IVA que se soporte en otros Estados de la Unión Europea no podrá ser deducido en España. El procedimiento correcto para su recuperación viene establecido por la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la remisión que efectúa el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA. En aplicación de dicha norma comunitaria, la LIVA contiene en su artículo 119 el régimen especial de devolución a personas no establecidas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, desarrollado por el artículo 31 de su Reglamento. Normas y procedimientos semejantes se contienen en la legislación del resto de los Estados miembros para que los empresarios no establecidos recuperen el impuesto soportado en el interior de los mismos, debiendo solicitar la devolución en el mismo Estado que ha soportado las cuotas del IVA.

Para el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el artículo 97.Uno.2.º de la LIVA, en su nueva redacción, introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, considera como documento justificativo del derecho a la deducción «la factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto»<sup>28</sup>. Además, es preciso que la adquisición esté debidamente consignada en la correspondiente declaración-liquidación.

Además de las normas sobre deducción del impuesto, hay que tener en cuenta que artículo 115 establece el régimen general de las devoluciones para los sujetos pasivos cuya cuantía de las deducciones exceda continuamente de las cuotas devengadas y que el artículo 116 de la LIVA establece un procedimiento especial de devolución de las cuotas soportadas para ciertos empresarios o profesionales. Dicho procedimiento especial consiste en la posibilidad de recuperar trimestralmente las cuotas soportadas, siempre que cumplan los requisitos que señalamos a continuación.

En el ámbito subjetivo se incluyen los exportadores y otros operadores económicos. Cualquiera de los operadores citados deberá superar el importe de 120.202,42 euros en el año natural anterior o en el año en curso y por referencia a dichas operaciones, computando a tal efecto los pagos anticipados correspondientes a las mismas.

Por lo que se refiere a las operaciones intracomunitarias, se aplica este procedimiento de devolución a las entregas de bienes contempladas en el artículo 68.Cuatro de la LIVA, esto es, las ventas a distancia cuando no se consideren realizadas en España. Se trata de las entregas de bienes a un sujeto establecido en otro Estado miembro y cuya expedición o transporte se inicia en el territorio español de aplicación del impuesto para un adquirente que no realice operaciones no sujetas al impuesto. También se aplica este régimen de devolución a quienes realicen entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas del impuesto en España ya que el artículo 116 se remite al artículo 25 de la LIVA.

Para poder ejercitar el derecho a la devolución establecido en el artículo 116 de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán solicitar la inscripción en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos que, a tal efecto, deberá llevarse en las Delegaciones de la Agencia Estatal

<sup>28</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P. M., «La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA (Comentario a la STJCE de 5 de diciembre de 1996)», *Impuestos*, núm. 13, 1997, págs. 1.111-1.127.

de Administración Tributaria, en dicho Registro podrán inscribirse los sujetos pasivos que reúnan los requisitos a que se refiere el citado precepto de la ley y deberán solicitar la baja quienes dejen de cumplirlos, las solicitudes de inclusión o de baja en el citado Registro deberán presentarse en el mes de enero del año en que deba surtir efectos.

También tendrán derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos que realicen los transportes intracomunitarios de bienes y las operaciones accesorias a ellos, que no estén sujetos al impuesto por aplicación de lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de la ley. El artículo 30 del RIVA contempla expresamente a estos transportes. En consecuencia, cuando no se encuentren sujetos al impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 72, les serán aplicables las reglas sobre devolución de las cuotas a las que hemos hecho referencia.

Por último, debemos abordar cuestiones de prueba que inciden en la gestión del impuesto. Como ya hemos anticipado, el contrato de transporte da lugar a la expedición de un documento que se denomina carta de porte y que posee una especial fuerza probatoria pues el artículo 353 del CCom. señala que por «su contenido se decidirán las contestaciones que ocurran sobre su ejecución y cumplimiento, sin admitir más excepciones que las de falsedad y error material en su redacción».

Como puede observarse, se le atribuye una especial fuerza probatoria a la carta de porte que, no obstante, no impide la utilización de otros medios de prueba. Las partes pueden compelerse mutuamente para que se extienda la carta de porte. En ella deben figurar una serie de datos entre los que se encuentran el nombre del porteador, del cargador y del consignatario. Además, deben figurar los efectos porteados y el lugar de entrega al porteador y al consignatario, así como el plazo de entrega y la indemnización que proceda. Las Administraciones tributarias, y en particular la española, se suelen mostrar rigurosas con la admisión de este documento como medio de prueba, desconociendo lo dispuesto en las normas internacionales que lo regulan. Debe señalarse que, por aplicación de las reglas generales de la prueba, le corresponde a la Administración demostrar que el documento es falso o que las mercancías no han sido objeto de desplazamiento, sin que resulte admisible que la práctica administrativa invierta las reglas de la prueba imponiendo a los sujetos la prueba de, en ocasiones, hechos negativos.

Las recientes SSTJCE de 27 de septiembre de 2007 –Teleos y otros, As. C-409/04 (NFJ026418), Twoh International Bv, As. C-184/05 (NFJ026439) y Collée, As. C-146/05 (NFJ026419)– establecen una doctrina general sobre la prueba de las entregas intracomunitarias de la que destacamos los aspectos más importantes <sup>29</sup>.

El punto de partida es el de determinar el concepto de expedición para precisar si existe adquisición intracomunitaria y, por lo tanto, entrega exenta. La sentencia Teleos analiza la expedición de las mercancías y defiende la salida física de las mercancías del país de origen con destino al otro territorio de destino pues los conceptos de entrega y adquisición intracomunitaria tienen carácter

<sup>29</sup> Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La prueba del transporte en las entregas intracomunitarias: la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Temas Tributarios de Actualidad*, 26, 2007.

objetivo, prescindiendo de la finalidad perseguida por los intervinientes <sup>30</sup> —en el caso concreto se trataba de una venta de teléfonos móviles con cláusula ex Works y el CMR había sido entregado al vendedor pero la mercancía no había salido de Reino Unido—.

En relación con la prueba, el Tribunal se plantea si se impone a los Estados la obligación de poner en marcha los mecanismos de intercambio de información. En la Sentencia *Twoh* esta era la pretensión de la empresa recurrente, que no disponía de las pruebas necesarias para poder justificar el transporte y que fundaba su posición en la Directiva sobre asistencia mutua y el Reglamento sobre cooperación administrativa.

El Tribunal ofrece una respuesta a este interrogante indagando en la finalidad con la que fueron dictadas las dos normas comunitarias indicadas: luchar contra el fraude y la evasión fiscales, así como regular la colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. Por ello, señala que no se trata de normas que confieran derechos a los particulares, excepción hecha del relativo a obtener la confirmación del NIF. No obstante, si tenemos en cuenta que son las Administraciones tributarias las que tienen que determinar si una operación está sujeta al impuesto, cobra plena importancia la Sentencia *Teleos* en la que el Tribunal afirma que los dos Estados implicados deben verificar, uno de manera independiente del otro, si concurren los requisitos para gravar la adquisición intracomunitaria y declarar exenta la entrega. Por ello, si bien la presentación de la declaración en el Estado de destino es un indicio del traslado, «tal declaración no tiene, sin embargo, carácter concluyente a efectos de la prueba de una entrega intracomunitaria exenta».

Las Sentencias *Teleos*, *Twoh* y *Collée* señalan que la Directiva comunitaria no contiene ninguna disposición directamente aplicable al problema de los medios de prueba. El actual artículo 131 de la Directiva 2006/112/CE afirma que «las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso» <sup>31</sup>. En consecuencia, nos encontramos ante una competencia de cada uno de los Estados, que debe establecer cuáles son los medios de prueba admisibles. Estos deben permitir el doble objetivo de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones y de evitar situaciones fraudulentas. En el caso español, es el artículo 13 del Reglamento del Impuesto el que contempla los medios de prueba. No obstante, debe resaltarse que no nos encontramos ante un supuesto de prueba tasada, sino que la relación de medios probatorios que acabamos de reseñar tiene un carácter meramente ejemplificativo. Es más, en el propio precepto se formula expresamente el principio general de posible utilización de «cualquier medio de prueba admitido en derecho» <sup>32</sup>. La conclusión anterior es sostenida, como no podía ser de otro modo, por la propia Administración tributaria española <sup>33</sup>.

<sup>30</sup> *Vid.*, en este sentido, las SSTJCE de 12 de enero de 2006, *Optigen y otros*, Ass. C-354/03, C-355/03 y C-484/03 (NFJ021489); y de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, Ass. C-439/04 y C-440/04 (NFJ022972).

<sup>31</sup> En el mismo sentido, pueden consultarse las SSTJCE de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide y otros*, Ass. C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 (NFJ005729) y de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, Ass. C-384/04 (NFJ022188).

<sup>32</sup> Estos aparecen enumerados en el artículo 299 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

<sup>33</sup> A título de ejemplo, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en contestación a consulta de 30 de abril de 2004 (1138-04) afirma que «los números 1.º y 2.º del apartado 2 del artículo 13 del RIVA anteriormente transcritos con-

La Sentencia Teleos precisa, además, que las medidas en que los Estados están habilitadas a adoptar para evitar el fraude no pueden ser empleadas de manera que cuestionen la neutralidad del IVA <sup>34</sup>. Tal y como señala el Tribunal europeo de forma tajante, «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».

De esta forma, en los casos en que el obligado tributario no participa en el fraude y desarrolla una actividad probatoria diligente, la consecuencia de la falsedad de las pruebas no puede implicar la liquidación del tributo. Para el Tribunal, la mala fe solo es relevante cuando haya supuesto un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado.

Finalmente, se plantea al Tribunal si es posible la denegación de la exención de unas entregas intracomunitarias, que tuvieron lugar de forma efectiva e indubitada, por el único motivo de que la prueba no se aportó en tiempo oportuno. También se le interroga acerca de la relevancia que pueda tener el hecho de que el proveedor ocultara la entrega intracomunitaria en un primer momento. Ambas cuestiones son resueltas de forma conjunta por el Tribunal, dando prevalencia a la primera de ellas.

Así, comienza señalando que «una disposición nacional que supedita, en lo esencial, el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto». Con este punto de partida, el Tribunal afirma que lo único relevante es determinar si en la realidad se ha producido una entrega intracomunitaria. Si la conclusión es afirmativa, la neutralidad impone la concesión de la exención, por mucho que se incumplan algunos requisitos formales. Estos solo adquieren relevancia cuando su inobservancia impidiera la aportación de la prueba cierta acerca del cumplimiento de los requisitos materiales y, en especial, del transporte. En definitiva, la ponderación entre el cumplimiento de los requisitos formales y el principio de neutralidad, la balanza se inclina claramente a favor de este último.

De este modo, puede decirse que no es posible denegar la exención de una entrega intracomunitaria por el solo hecho de que su prueba no se aportara en tiempo oportuno.

---

tienen únicamente una relación, a título de ejemplo, de algunos de los medios de prueba que, teniendo en cuenta las circunstancias que normalmente se presentan en los supuestos de hecho a que se refiere, pueden ser utilizados al fin que en dicho precepto se menciona, tal y como se desprende con claridad del principio general de admisión de "cualquier medio de prueba admitido en derecho" que dicho precepto recoge y de las expresiones "en particular" y "cualquier otro justificante de la operación" contenidas en el mismo. Podrán también por tanto ser utilizados a tales efectos otros medios de prueba admitidos en derecho, distintos de los expresamente mencionados en dicho precepto».

<sup>34</sup> En el mismo sentido se pronuncian las SSTJCE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, Ass. C-110/98 a C-147/98, de 19 de septiembre de 2000 (NFJ008483), Schmeink&Cofreth y Strobel, As. C-454/98 (NFJ010199) y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, As. C-255/02 (NFJ021677).

### 3. LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL Y LOS NACIONALES REALIZADOS FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

El transporte de viajeros, y el transporte de mercancías que no tenga la consideración de transporte intracomunitario, se entiende prestado en el territorio español de aplicación de impuesto por la parte de trayecto que discurre por él, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Uno.2.º de la LIVA. En estos casos, es indiferente el NIF/IVA que comunique el destinatario y el del prestador del mismo. Por lo tanto, el transporte internacional se fragmenta en tantos impuestos sobre el valor añadido como países por los que discurre, con lo que el pretendido mercado único se divide, en realidad, en tantos espacios fiscales como países de tránsito. Por ello, puede afirmarse, sin ninguna duda, que ello parece poco respetuoso con la libertad de circulación de mercancías, con el pretendido mercado interior y con el principio de neutralidad del impuesto <sup>35</sup>.

Por lo que se refiere al transporte aéreo de viajeros y equipajes, estará sujeto y no exento por la parte de trayecto que transcurra por el territorio de aplicación del impuesto cuando el aeropuerto de partida y de destino estén situados en territorio peninsular o en las Baleares <sup>36</sup>. En cambio, estará sujeto pero exento, de acuerdo con el artículo 22.Trece de la LIVA, cuando proceda o vaya con destino a un aeropuerto situado fuera del territorio de aplicación del impuesto. De nuevo se complica el régimen del impuesto ya que puede haber un transporte que se divida en dos, por motivos de conexión de vuelos, y que solo una de las partes del trayecto se encuentre gravada por el impuesto.

En cuanto al transporte de mercancías, estarán exentos del impuesto, de acuerdo con el artículo 21 de la LIVA, los transportes de mercancías que efectivamente se exporten fuera de la Unión Europea. En particular, estarán exentos los transportes de mercancías exportadas que se presten al exportador o al adquirente de las mismas, que no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto, directamente o a través de una persona que actúe en nombre y por cuenta de ellos. Igualmente, estarán exentos los transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduanas, que actúen en nombre propio pero 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 contraten el referido transporte de las mercancías en nombre propio.

Por consiguiente cuando el servicio de transporte se facture a una empresa diferente del exportador o adquirente de las mercancías, la operación solo quedará exenta del tributo si actúa en la contratación del mismo como consignatario, transitario o agente de aduanas, contratando el servicio de transporte por cuenta y encargo del exportador o adquirente de las mercancías, aunque dicho consignatario, transitario o agente sea además una empresa o agencia de transporte, una empresa distribuidora de carga o una naviera.

<sup>35</sup> No obstante, debe advertirse de la presentación de una propuesta de modificación de la Sexta Directiva en relación con las reglas de localización de estos transportes para situarlos en el lugar de partida. *Vid.* [http://www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/COM\(2005\)334\\_en.pdf](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COM(2005)334_en.pdf)

<sup>36</sup> La Resolución número 3/2004 de la DGT determina la parte del trayecto de un transporte entre la Península y las Islas Baleares que se entiende comprendida en el ámbito de aplicación del IVA español.

Igualmente, estarán exentos los transportes accesorios a una importación de bienes procedentes de un tercer país –entre los que se incluyen Canarias, Ceuta y Melilla, ya que no se consideran territorio de aplicación del impuesto– en las condiciones y con los requisitos previstos en los artículos 64 de la LIVA y 19 del RIVA. El precepto reglamentario se encarga de establecer los medios de prueba con los que el transportista, que es el prestador del servicio, puede justificar la exención de su actividad. Para ello se establece un plazo de tres meses desde la realización del servicio para que obtenga una copia del documento aduanero diligenciado por la Aduana, mediante un documento modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda y expedido por el destinatario del servicio, o bien por la carta internacional de porte (CMR) visada por la Aduana.

#### 4. EL TRANSPORTE INTRACOMUNITARIO Y LOS SERVICIOS CONEXOS: LAS OPERACIONES DE LOGÍSTICA EN EL IVA

El transporte intracomunitario y determinados servicios conexos constituyen las únicas prestaciones de servicios que cuentan con una regla de localización propia en el Capítulo II del Título III de la LIVA, esto es, en el conjunto de artículos que se dedican a las operaciones intracomunitarias <sup>37</sup>.

La LIVA, siguiendo lo dispuesto –primero– en el artículo 28 ter de la Sexta Directiva y en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE –actualmente–, establece que dicho transporte se entenderá realizado en el territorio español de aplicación del impuesto en dos casos, aunque dicha regla puede ser simplificada como luego veremos. Según la norma española, se sujetan al impuesto los transportes intracomunitarios cuyo lugar de inicio se encuentre en dicho territorio, salvo que el destinatario de los bienes hubiese comunicado al prestador del servicio un número de identificación atribuido por otro Estado miembro. Del mismo modo, también se sujeta al impuesto el transporte iniciado en otro Estado miembro y en el que el destinatario haya comunicado un NIF/IVA español. A los efectos de esta regla de localización, debe señalarse que el destinatario es el sujeto que ha contratado el transporte y no el destinatario final de los bienes.

En definitiva, el transporte intracomunitario de bienes se entiende realizado en España cuando el destinatario de los mismos ha suministrado un NIF/IVA español o no ha suministrado un número identificativo concedido por otra Administración tributaria comunitaria y el transporte se inicia en el territorio español. Lo determinante es, pues, el número de identificación a efectos del impuesto que se suministre. Ello puede dar lugar a que se grave la operación en nuestro país sin que sea este el lugar de inicio o de llegada del transporte.

La LIVA contempla una regla residual para aquellos casos en los que el destinatario de la prestación del servicio de transporte no tenga un número identificativo atribuido por algún Estado miembro

<sup>37</sup> El régimen del transporte en la anterior Ley del IVA puede verse en ABAD SALCEDO, M. y MARTÍN GARCÍA, F., *El IVA en el sector transportes*, Madrid, Ministerio de Transportes, 1986.



bro de la Unión Europea. De ser así, el transporte se entenderá realizado donde se inicie que, en nuestro caso, puede ser España.

Como resultado de la aplicación de estas reglas puede suceder que ni el transportista ni el destinatario del servicio de transporte estén establecidos en el territorio español de aplicación del impuesto y que, no obstante, la operación se entienda realizada en España<sup>38</sup>. Aunque pueda pensarse que se trata de un supuesto de laboratorio, lo cierto es que es posible que, por ejemplo, un empresario francés contrate con un empresario español la venta de unas mercancías, sin suministrarle el número identificativo concedido por la Administración francesa, y que el transporte se inicie en nuestro país por un transportista establecido en el país de destino. En estos casos, el sujeto pasivo será el destinatario del servicio que deberá nombrar un representante en España para cumplir con las obligaciones tributarias en relación con el impuesto.

Lo primero que debemos definir es qué servicios se incluyen en este ámbito. Se entiende que estamos ante un transporte de este tipo cuando los lugares de inicio y llegada están situados en el territorio de dos Estados miembros diferentes. Por lo tanto, se excluye el transporte en el interior de un mismo Estado aunque, como excepción, la LIVA lo incluye dentro de los transportes intracomunitarios cuando esté directamente vinculado con ellos. Para ello no debe existir discontinuidad en el servicio.

El transporte puede ser marítimo, terrestre o aéreo y, para ello, es necesario utilizar los vehículos adecuados y proteger físicamente la mercancía mediante un envase y embalaje adecuados, así como mediante su manipulación, estiba y almacenamiento<sup>39</sup>. Estos servicios accesorios cuentan con una problemática y regulación específica, como luego veremos.

Conviene aclarar, también, que se entiende que estamos ante un transporte intracomunitario cuando, además de darse las condiciones descritas más arriba, se trata de un transporte de mercancías y no de un transporte de pasajeros puesto que la aplicación del régimen de tributación previsto para los intercambios comunitarios está condicionado al transporte de los bienes objeto de la compraventa<sup>40</sup>.

Cuando el transporte tiene su inicio en un Estado comunitario y su destino en otro, se aplican las reglas de localización del artículo 72 de la LIVA, mientras que si el lugar de expedición y el de destino no están situados en algún país miembro de la Unión Europea, se aplicará lo dispuesto en el artículo 70.Uno.2.º de la LIVA, esto es, se gravará solamente la parte de transporte que discurra por el territorio de aplicación del impuesto.

El transporte intracomunitario parte, pues, de que el lugar de inicio del mismo se encuentra en un Estado miembro, en el que comienza efectivamente el transporte con independencia de los tra-

<sup>38</sup> Vid. GIL DEL CAMPO, J.A. y PÉREZ VALCARCE, I., *Las operaciones de comercio exterior en el IVA*, Vigo, Zona Franca, 2005, pág. 112.

<sup>39</sup> Vid. ENRÍQUEZ DE DIOS, J.J., *Transporte internacional de mercancías*, Madrid, ICEX, 2001, pág. 8.

<sup>40</sup> Vid. SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y comercio internacional*, Madrid, Francis Lefebvre, 2005, pág. 106.

yectos efectuados para llegar al lugar en el que se encuentren los bienes, y el lugar de llegada tiene que ser otro Estado miembro en el que termine efectivamente el transporte. El artículo 72, en su apartado Uno, número 1.º, dispone que los transportes intracomunitarios de bienes se considerarán realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el transporte se inicie en dicho territorio, salvo que el destinatario comunicase al transportista un número de identificación fiscal a efectos del IVA atribuido por otro Estado miembro.

Uno de los problemas que puede surgir es que se produzca una fractura del transporte, y ello puede generar que se pierda la condición de transporte directamente vinculado a uno intracomunitario. Es decir, que el transporte no se realice de una forma continuada sino que por cualquier circunstancia una parte del mismo se demora en el tiempo. Se trata de una cuestión de hecho pero de extraordinaria importancia jurídica puesto que determina que no se le aplique el régimen jurídico previsto para el transporte intracomunitario.

Otro problema similar al anterior es el que se produce cuando los bienes se encuentran ya en el territorio de llegada y la cuestión que se plantea es la de determinar si el transporte que se realiza hacia el destino definitivo puede considerarse «directamente relacionado» con un transporte intracomunitario de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra a) del apartado Dos del artículo 72<sup>41</sup>. El primero de los transportes, sin duda, cumple los requisitos para ser considerado intracomunitario pero las dificultades se plantean en el segundo.

La DGT considera que si la empresa remite mercancías con destino al almacén de la empresa de transporte del territorio de llegada, la cual las descarga y almacena en aquel, para luego ser expedidas a los clientes, «existe una clara fractura en el transporte, por lo que cabe afirmar la existencia de dos operaciones diferentes»<sup>42</sup>. Es decir, un transporte intracomunitario y una prestación de servicios interior. Esta última no se consideraría transporte relacionado directamente con un transporte intracomunitario, y –en nuestro caso– se entendería localizado en el territorio de aplicación del IVA español.

Se trata de una cuestión que deben tener presente los operadores intracomunitarios puesto que incide decisivamente en la tributación de la operación y en las obligaciones formales subsiguientes.

Por otra parte y como ya se ha señalado, en este tipo de transportes es habitual la intervención de diversos sujetos. Así, con carácter general, es frecuente la presencia de un operador logístico que dirige y organiza todas las actividades de sus clientes y de un transitario que gestiona el transporte internacional y el que se realiza en régimen de tránsito aduanero. Además, en el transporte marítimo actúan los consignatarios que son los representantes del armador –propietario del buque– en un puerto para atender a todas las operaciones que deban realizarse en él. En el transporte terrestre interviene una agencia de transporte y un almacenista distribuidor y en el transporte aéreo actúan los agentes de carga aérea.

<sup>41</sup> *Vid.* Consulta de la DGT de 6 de septiembre de 2000 (0164-00).

<sup>42</sup> *Ibidem.*

Ello puede dar lugar a la existencia de distintas prestaciones de servicios, con reglas de localización también distintas –unas en territorio de aplicación del impuesto y otras no– e incluso la existencia de operaciones sujetas y otras exentas. En las páginas que siguen trataremos el régimen de estas operaciones.

Igualmente, será frecuente la existencia de suplidos, esto es, cantidades pagadas en nombre y por cuenta de terceros, que deben ser tenidos en cuenta a la hora de determinar la base imponible y de emitir la correspondiente factura. También es frecuente que los empresarios del transporte actúen a través de cooperativas de transporte, que facturan en nombre propio, y directamente para otros empresarios extranjeros o españoles. En el caso de que el lugar de llegada sea el territorio de aplicación del impuesto, los servicios de transportes intracomunitarios de bienes prestados por el transportista a la cooperativa a la que pertenece o a un empresario español estarán sujetos al impuesto, debiendo repercutir las cuotas correspondientes a los mismos, siempre que dichos destinatarios del transporte comuniquen un número identificativo a efectos del impuesto español, y aun cuando el lugar de inicio de dicho transporte no se encuentre ubicado en la Península o en Baleares.

En sentido contrario, los servicios de transportes intracomunitarios de bienes prestados por el transportista, en su propio nombre, o a través de la cooperativa a la que pueda pertenecer, a un empresario identificado en otro Estado miembro, no están sujetos al impuesto español si no se suministra un NIF/IVA atribuido por la Administración española.

Siguiendo con los problemas derivados de diversos sujetos en el transporte, es habitual que exista una subcontratación, de modo que existen dos prestaciones de servicios. La primera la realiza el transportista hacia el destinatario del servicio que, si comunica un número identificativo español, estará sujeta y no exenta del impuesto, por lo que debe repercutirse la cuota correspondiente al entenderse realizado el servicio en territorio de aplicación del impuesto. El segundo servicio lo presta el transportista subcontratista y estará sujeto, salvo que el contratista comunique un NIF/IVA de un Estado miembro distinto de España<sup>43</sup>.

En las subcontratas se plantea el problema de la inclusión del transporte en la base imponible del contratista a la empresa destinataria. En estos casos, si el transportista subcontratista factura directamente al destinatario, podemos estar ante un suplido que no se incluye en la base imponible. En relación con esta cuestión, debe tenerse en cuenta que, para que no se incluyan en la base imponible, tiene que tratarse efectivamente de suplidos, es decir, sumas de dinero pagadas en nombre y por cuenta del cliente<sup>44</sup>. Ello se acredita, normalmente, mediante la factura expedida a cargo del destinatario, aunque también es posible probarlo por cualquier otro medio de prueba. Los problemas pueden surgir cuando se actúa en nombre propio dentro de la cadena de sujetos que intervienen en las operaciones de transporte y la factura se emite a quien contrata el servicio y no al destinatario final del mismo.

<sup>43</sup> Vid. Consulta de la DGT de 2 de octubre de 1997 (2010-97).

<sup>44</sup> Vid. Consulta de la DGT de 1 de septiembre de 1986 (BOE de 10 de septiembre) y de 24 de noviembre de 1986 (BOE de 16 de diciembre).

Por el contrario, si el subcontratista factura directamente al contratista dicho importe se incluye en la base imponible de la factura que emite el contratista al destinatario de la operación ya que, en principio, no tiene la consideración de suplido.

#### 4.1. El transporte intracomunitario destinado a la exportación.

La prestación del servicio de transporte intracomunitario puede encontrarse vinculado a una operación de exportación. Se trata de supuestos en los que las mercancías se trasladan de un Estado a otro para ser expedidas a un tercer país o a un territorio en el que no se aplica el IVA. En este caso, y de acuerdo con el artículo 72 de la LIVA, el transporte se entenderá sujeto al impuesto español si el destinatario del mismo ha comunicado un número identificativo español o, en su defecto, si el lugar de inicio se encuentra en nuestro territorio.

No obstante, puede suceder que el transporte intracomunitario se encuentre exento porque se trate de una prestación de servicios directamente relacionada con la exportación y se cumplen los requisitos legales para ello<sup>45</sup>. De hecho, lo normal será que así sea cuando el transporte es una mera fase intermedia en una operación de exportación. Pues bien, a estos supuestos les resulta aplicable la exención del artículo 21.5.º de la LIVA. Este precepto establece que están exentas «las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad». Con ello se trata de facilitar las operaciones de exportación y liberarlas de obligaciones tributarias materiales y formales.

Para que se aplique la exención tienen que cumplirse dos requisitos. En primer lugar, que los servicios se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a quienes actúen por cuenta de unos y otros. Es decir, se trata de que el transporte se realice directamente para quien exporta o transmite la mercancía o para quien importa o adquiere esta. Ello resulta lógico si tenemos en cuenta que la exportación de la mercancía está exenta del impuesto. Por lo tanto, el transporte se tiene que realizar para el exportador o, en su defecto, para el importador. Para acreditar este extremo se tendrán en cuenta los contratos suscritos o, incluso, los INCOTERMS fijados para esa operación. En cualquier caso, el servicio se presumirá prestado a dichas personas cuando se facture a ellas.

El artículo 9.1.5.º del RIVA establece, entre los sujetos a los que se presta el servicio, a los transitarios, consignatarios o agentes de aduanas que actúen por cuenta de quienes realicen las exportaciones o sean destinatarios de los bienes. Por consiguiente cuando el servicio de transporte se facture, a una empresa diferente del exportador o adquirente de las mercancías, la operación solo quedará exenta del tributo si la referida empresa a quien se factura el servicio actúa en la contratación del mismo como consignatario, transitario o agente de aduanas, contratando el servicio de transporte por cuenta y encargo del exportador o adquirente de las mercancías, aunque dicho consignatario,

<sup>45</sup> Vid. GASCÓN ORIVE, A., *El IVA y el comercio internacional*, Madrid, Dijusa, 2004, pág. 77 y ss.

transitario o agente sea además una empresa o agencia de transporte, una empresa distribuidora de carga o una naviera.

En segundo lugar, que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio. No obstante, este requisito no se exige en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

El RIVA establece que la exención queda condicionada a la salida de los bienes fuera del territorio comunitario en el plazo de tres meses siguientes a la prestación del servicio y ello debe justificarse con el documento aduanero de salida (Documento Único Aduanero o DUA), con la carta internacional de porte (CMR), con un documento ajustado a un modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, con numeración correlativa y expedido y suscrito por el destinatario del servicio y en el que se consignará el número del documento aduanero de salida <sup>46</sup>.

Como puede observarse, estos preceptos se refieren a servicios de transporte accesorios a las exportaciones de bienes, entendiéndose por exportación el envío de mercancías fuera del territorio comunitario, por lo que también se incluyen los transportes a Canarias <sup>47</sup>, Ceuta y Melilla. Por lo tanto, no será de aplicación la exención regulada en dichos preceptos cuando se trate de transportes relacionados con envíos de mercancías desde el territorio español de aplicación del impuesto hasta un punto de destino situado en otro Estado miembro de la Unión Europea <sup>48</sup>.

El Reglamento establece que los documentos que justifiquen la salida de las mercancías deben ser remitidos al prestador del servicio dentro del mes siguiente a la fecha de salida de los bienes. Ello puede generar algunas situaciones en las que se produzca la pérdida del derecho a gozar de la exención bien porque no se remitan tales documentos, bien porque se utilicen documentos distintos a los previstos en la norma <sup>49</sup>. Por tanto, puede suceder que aunque la operación se haya realizado realmente, se pierda el disfrute de la exención y, en consecuencia, se deba repercutir el impuesto por el transportista al destinatario del servicio <sup>50</sup>. Ello debe compatibilizarse con la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba, de modo que se pueda eliminar este efecto si el destinatario confiesa la recepción de los mismos o si por cualquier otra prueba se deja constancia de la salida de las mercancías. Estas pruebas también pueden estar en poder de la propia Administración y, por aplicación del principio de facilidad probatoria, debe entenderse probada la expedición de las mercancías.

<sup>46</sup> *Vid.* Orden de 18 de julio de 1994.

<sup>47</sup> *Vid.* Consulta de la DGT de 8 de octubre de 1998 (1632-98).

<sup>48</sup> *Vid.* Consulta de la DGT de 13 de noviembre de 2003 [1890-03 (NFC026927)].

<sup>49</sup> *Vid.* Consulta de la DGT de 24 de febrero de 1997 (0353-97) en la que se señala que el TCB (documento expedido por la terminal de contenedores de Barcelona) no es un documento válido.

<sup>50</sup> Como muestra del rigor en la apreciación de estas pruebas puede verse la STS de 2 de junio de 2006 (NFJ024500) en la que, además de los documentos aduaneros de salida, se toma en consideración la inclusión de los servicios de transporte en la base imponible de la importación en el tercer país.

Por último, en relación con las operaciones de transporte destinado a la exportación, también hay que tener en cuenta, finalmente, la posible exención de las operaciones de intermediación al amparo del artículo 21.6 de la LIVA. Se tratará de operaciones de intermediación o de logística relacionadas con la exportación y, para ello, se requiere que las operaciones de intermediación se realicen en nombre y por cuenta de terceros. Por lo tanto, las operaciones de mediación pueden tener por destinatarios, en primer lugar, a los exportadores o a los que realizan los servicios exentos o, en segundo lugar, a los destinatarios de las mercancías o de los servicios exentos. Por lo que ahora nos interesa, las operaciones en las que se media deben ser las de transporte destinado a la exportación o las accesorias a él, puesto que la exención se limita a las prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 21, entre las que se encuentran las citadas.

#### 4.2. Los servicios accesorios al transporte intracomunitario.

La LIVA no define cuáles son los servicios que se consideran accesorios al transporte sino que estos hay que extraerlos de la práctica habitual en este tipo de operaciones y de lo dispuesto en las normas reguladoras del transporte<sup>51</sup>. A la vista de ello, podemos señalar que los servicios accesorios al transporte de mercancías consisten normalmente en la carga, descarga, transbordo, mantenimiento, envase, embalaje, manipulación y otros similares. Dentro de estos últimos, y atendiendo a la peculiaridad de cada servicio, puede incluirse, por ejemplo, el cuidado de animales vivos que son objeto de traslado de un punto a otro del territorio comunitario y que, en trayectos especialmente largos, requieren de un servicio de vigilancia y alimentación<sup>52</sup>.

En el transporte de mercancías por carretera, las normas reguladoras especifican este tipo de servicios para cada uno de los sujetos que intervienen en el transporte terrestre<sup>53</sup>, y en el transporte marítimo se suele emplear el término de estiba y desestiba de buques para referirse a estas operaciones<sup>54</sup>.

Estas operaciones guardan una estrecha relación con el propio transporte de mercancías ya que, en algunos casos, se integran en él y, en otros, mantienen su propia autonomía. En efecto, en ocasiones el porteador asume la obligación de realizar las operaciones de carga, descarga, embalaje, manipulación y, en otros casos, se acude a otros sujetos cuando lo justifican razones de especialización o, simplemente, de independencia respecto del transporte. Para la realización de estas operaciones es frecuente la contratación de agencias de transporte que realizan estos servicios de carga y descarga, estiba o desestiba, transbordo, almacenaje y análogos.

Pueden realizarse en el territorio de salida de las mercancías o en el de llegada de las mismas pero lo normal es que se realicen en ambos aunque, como acabamos de señalar, en algunas ocasiones

<sup>51</sup> El Reglamento de la LOTT, aprobado por Real Decreto 1211/1990, incluye como actividad de las agencias de transporte la consolidación, desconsolidación y clasificación de las mercancías. Para los transitarios, también se contemplan operaciones similares y también la recepción, consignación y puesta a disposición de las mercancías. O, en fin, para los almacenistas la carga y descarga, mantenimiento y manipulación de las mercancías.

<sup>52</sup> *Vid.* Consulta de la DGT de 18 de febrero de 2000 (JUR 2001/192232).

<sup>53</sup> *Vid.* ENRÍQUEZ DE DIOS, J.J., *Transporte internacional de mercancías*, ob. cit., pág. 16 y ss.

<sup>54</sup> *Vid.* Real Decreto 371/1987, de 13 de marzo.

integrarán una unidad con el propio transporte. En principio, si se prestan en el territorio español de aplicación del impuesto parecería lógico que se sujetasen al IVA de nuestro país. Y esa sería la consecuencia si el artículo 72 de la ley no hiciese la salvedad de los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios, como ahora veremos.

Las reglas de localización de estos servicios se recogen en el artículo 73 de la LIVA; coinciden con las previstas para el propio transporte intracomunitario, lo cual resulta lógico si tenemos en cuenta que, de acuerdo con la regla clásica, lo accesorio sigue a lo principal. Ello es así porque estas operaciones suelen coincidir con el punto inicial o final de un transporte y, por ello, parece lógico que sigan su mismo régimen tributario.

Estas operaciones se entienden realizadas en el territorio español de aplicación del impuesto cuando se presten materialmente en el mismo y siempre que el destinatario de los mismos no haya comunicado un NIF/IVA concedido por otra Administración tributaria. Al igual que sucede con los transportes, también se entienden sujetos al impuesto cuando, aunque se hayan prestado materialmente en otro Estado, el destinatario comunica al prestador del servicio un número identificativo atribuido por la Administración española. Por lo tanto, lo determinante para precisar la sujeción al impuesto sigue siendo la identificación que suministre el destinatario del servicio. En consecuencia, puede haber operaciones que no se han realizado en España pero que se sujeten al impuesto español porque el destinatario de los mismos ha indicado un número identificativo concedido por la Administración española.

En sentido inverso, no se sujetarán al impuesto cuando el destinatario del servicio accesorio haya comunicado al prestador un NIF/IVA atribuido por otra Administración tributaria, con independencia de que el servicio se haya prestado materialmente en España.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, por la presencia de estos servicios, se puede llegar a fraccionar el transporte y hacerle perder el carácter de intracomunitario. Los servicios de almacenaje de mercancías prestados después de la terminación del transporte, y al margen del mismo, para tener las mercancías preparadas para su posterior entrega durante un tiempo más o menos largo, no van a gozar del régimen de los servicios accesorios. En consecuencia, la regla de localización será la del artículo 69 de la ley que localiza los servicios en nuestro territorio de aplicación si se prestan efectivamente en él.

Así por ejemplo, no se considera transporte relacionado directamente con un transporte intracomunitario de bienes el transporte de mercancías que, transcurriendo dentro del territorio de aplicación del impuesto, tiene por objeto transportar productos desde el almacén de quien presta el servicio accesorio hasta el establecimiento de la empresa que los adquiere, habiendo sido previamente descargados y almacenados para su paulatino envío al cliente en la medida de las necesidades de este<sup>55</sup>. En estos casos cabe afirmar la existencia de dos servicios diferentes. Por un lado, un transporte intracomunitario desde un país comunitario hasta las instalaciones de la entidad que presta los servicios accesorios y, por otro, un transporte interior efectuado desde la sede de la empresa auxiliar hasta las instalaciones de la empresa destinataria final de la mercancía.

<sup>55</sup> *Vid.* Consulta de la DGT de 3 de agosto de 1998 [1438-98 (NFC008413)].

Cuando esto sea así, el servicio de transporte prestado por la consultante se considerará efectuado en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con la regla contenida en el artículo 70 de la LIVA. El problema se centra de determinar cuándo ha transcurrido ese período largo de tiempo ya que, en los transportes destinados a la exportación, dicho plazo es de un mes. Podría plantearse aplicar dicho plazo, pese a la indefinición legal, pues se trata de supuestos en los que se aprecia identidad de razón, esto es, existe un transporte internacional de mercancías que requiere de una preparación y de un tiempo de transporte y entrega. De este modo se favorecería la circulación de mercancías y se respetaría la neutralidad del impuesto que no pretende incidir en las decisiones de los agentes.

Otros supuestos en los que se puede fracturar el transporte y, en consecuencia, los servicios pueden tener un tratamiento autónomo son aquellos en los que los bienes quedan a la espera de sucesivos pedidos o salen con destino a otro Estado miembro. Parece que si este lapso de tiempo es razonable, y parece que lo es si atendemos al transporte destinado a la exportación, debería considerarse que no existe tal fractura.

En conclusión, solo si el servicio de almacenaje consiste en que la mercancía entra en el almacén para su verificación y sale hacia su destino final en un período de tiempo muy corto, va a tener la consideración de accesorio en cuanto que se produce inmediatamente después de terminar el transporte y durante un corto período de tiempo para permitir el traslado de mercancías a otros puntos diferentes.

### **4.3. Servicios de mediación en los transportes intracomunitarios.**

Los servicios de mediación en los transportes entre los distintos países comunitarios comprenden la puesta en contacto entre los transportistas y los destinatarios o los cargadores de las mercancías, sin que el intermediario asuma responsabilidad alguna en el desarrollo del servicio.

Esta actividad de mediación en los transportes intracomunitarios cuenta también con reglas propias de localización que están previstas en el artículo 74 de la LIVA. Según este precepto, los servicios de mediación, en nombre y por cuenta de terceros, en los transportes intracomunitarios de bienes se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto en dos casos. En primer lugar, cuando el lugar de inicio del transporte se encuentre en el referido territorio, salvo que el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador de dicho servicio un número de identificación a efectos del impuesto concedido por otro Estado miembro. En segundo lugar, cuando el inicio del transporte se encuentre en otro Estado miembro, pero el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador de dicho servicio un NIF/IVA español.

En cualquier caso, lo fundamental para la aplicación de esta regla es que los servicios de mediación deben realizarse en nombre ajeno, ya que si se realizan en nombre propio, la prestación de servicios de transporte intracomunitario de bienes o de los accesorios a los mismos, se considerará que se han recibido y prestado por el sujeto y ello aun cuando no haya realizado materialmente por sí



misma servicio de transporte alguno. La determinación de si se actúa en nombre propio o ajeno es una cuestión de hecho, que podrá probarse por los medios admitidos en Derecho.

Del mismo modo, los servicios de mediación, en nombre y por cuenta ajena, en los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios de bienes, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto, también en dos casos. Primero, cuando los servicios accesorios se realicen materialmente en el territorio de aplicación del impuesto, salvo que el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador de dicho servicio un número de identificación a efectos del IVA atribuido por otro Estado miembro. Segundo, cuando los servicios accesorios se realicen materialmente en otro Estado miembro, pero el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador del mismo un número de identificación atribuido por la Administración española.

No obstante, las operaciones no son tan claras como de la lectura de los párrafos anteriores pudiera derivarse y, en ocasiones, puede existir un servicio de mediación tácito como cuando un proveedor español vende a un comprador comunitario una mercancía y contacta con un transportista para que realice el transporte con cargo al destinatario aunque se anticipe el pago por el empresario español <sup>56</sup>. En estos casos lo relevante no es quién efectúa la remuneración de los servicios, puesto que en la mayoría de los casos será un suplido, sino la labor de mediación en nombre y por cuenta de tercero que puede realizar el proveedor español.

## 5. EL TRANSPORTE INTERNACIONAL COMO REQUISITO DE DETERMINADAS OPERACIONES EN EL IVA

### 5.1. Las adquisiciones y entregas intracomunitarias.

El régimen transitorio previsto para los intercambios comunitarios se asienta sobre la previsión de una operación sujeta –la adquisición intracomunitaria de bienes– y en una paralela exenta en el Estado de partida de las mercancías –la entrega intracomunitaria–. En ambas operaciones, el transporte de las mercancías juega un importante papel puesto que constituye un requisito de aplicación del régimen. Vamos a analizar, primero, el papel que desempeña el transporte en las adquisiciones intracomunitarias sujetas en nuestro país, para ver, después, su relevancia en las entregas intracomunitarias que se realizan en nuestro territorio.

Para que tenga lugar la adquisición intracomunitaria de bienes, es decir, para que la operación esté sujeta y no exenta en España, los bienes deben ser objeto de transporte desde un Estado a otro. En relación con esta cuestión, hay que tener en cuenta que hay países europeos que no forman parte del territorio de aplicación del impuesto –v. gr. Principado de Mónaco, Principado de Andorra y

<sup>56</sup> Vid. un caso similar en la Consulta de la DGT de 26 de febrero de 2004 [0423-04 (NFC018999)].

otros–, así como que hay determinados territorios en los que tampoco se aplica el impuesto –Isla de Man, Canarias, Ceuta, Melilla–, pese a que el país al que pertenece sí que forma parte del territorio de aplicación del impuesto <sup>57</sup>.

Este transporte debe ser realizado por el transmitente, por el adquirente o por un tercero por cuenta de uno u otro. Por lo tanto, es requisito indispensable para que se produzca una adquisición intracomunitaria que las mercancías se expidan o transporten desde el territorio de aplicación del IVA en otro Estado miembro al territorio de aplicación en España, para que se realice el hecho imponible. Por lo tanto, aunque la venta de bienes se realice entre operadores comunitarios, si la mercancía se envía a países distintos no se realizará el hecho imponible <sup>58</sup>.

Es también importante el lugar en el que se realiza la puesta a disposición, puesto que el artículo 71 de la LIVA que establece que se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto la adquisición intracomunitaria cuando se encuentre en él el lugar de llegada de la expedición o transporte. De ahí que cuando se introducen bienes procedentes de otro territorio comunitario al nuestro, la operación se encuentre sometida a tributación en España. También puede suceder que la operación se haga tributar en España porque se ha suministrado el número de identificación español. Este hecho se puede acreditar a través de la declaración en la que ha sido incluida la adquisición intracomunitaria.

En cambio, si las mercancías se transmiten en España o se transportan dentro del territorio de aplicación del impuesto, estaremos ante una entrega interior. Por lo tanto, además de una adquisición intracomunitaria se realizará también una entrega de bienes sujeta al impuesto, es decir, dos hechos imposables en lugar de uno solo. Ello puede tener cierta relevancia cuando se actúa en España a través de sociedades filiales de otras extranjeras <sup>59</sup>, puesto que es necesario que los bienes sean objeto de transporte desde otro Estado miembro por cuenta del adquirente, del transmitente o de un tercero por cuenta de alguno de los otros dos. Puede suceder que la puesta a disposición se realice en el otro país comunitario –en el que habrá una entrega interior– o porque los bienes se transmitan por la filial española, antes de que lleguen a su sede, y en este caso habrá una entrega interior en el IVA español.

Para que la entrega intracomunitaria que realiza un operador español esté exenta del impuesto, y pase a estar sujeta como adquisición intracomunitaria en el país de destino, se requiere que la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales o de los títulos representativos de los mismos vaya acompañada del transporte de los bienes <sup>60</sup>. En efecto, el artículo 25 de la LIVA establece que los bienes tienen que ser transportados por el vendedor, el comprador o un tercero –en nombre y por cuenta de alguno de los dos anteriores– al territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro.

<sup>57</sup> Vid. Consulta de la DGT de 10 de enero de 2003 [0025-03 (NFC017128)].

<sup>58</sup> Vid. Consulta de la DGT de 11 de febrero de 2004 (0254-04).

<sup>59</sup> Vid. Consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2003 [V0123-03 (NFC018890)].

<sup>60</sup> Vid. FUSTER GÓMEZ, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, ob. cit., pág. 64; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia ...*, ob. cit., pág. 89. Igualmente, vid. NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *La sujeción al IVA*, Madrid, Marcial Pons, 2001; CASTELLANO MONTERO, L., *El IVA en los intercambios comunitarios y en el comercio exterior*, Madrid, Cámara de Comercio, 1993; MORILLO MÉNDEZ, A., «El régimen general de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el IVA», *Revista de Información Fiscal*, núm. 34, 1999, pág. 25 y ss.

El artículo 13 del RIVA permite acreditar este hecho a través de cualquier medio de prueba admitido en Derecho aunque regula, también, específicos medios con los que acreditar esta condición <sup>61</sup>. Así, si el transporte se realiza por el vendedor, puede acreditarse el transporte por medio del contrato correspondiente o de las facturas emitidas por el transportista. Por otra parte, cuando se realiza por el adquirente o por su cuenta, la forma de acreditarlo es mediante el acuse de recibo o de un duplicado de la factura con el estampillado del adquirente o, también, mediante copias de los documentos de transporte <sup>62</sup>.

Puede pensarse, por ejemplo, en la entrega de bienes realizada por un empresario español a un empresario identificado en Portugal y que se transporta a este país por el comprador. En principio, se trata de una operación exenta siempre que se justifique el transporte. Este hecho puede quedar justificado mediante el duplicado de la factura, debidamente firmada y sellada por el adquirente, en la que conste quién recibe las mercancías y en qué medio las transporta o por cualquier otro medio que acredite la recepción y el transporte de los bienes <sup>63</sup>.

Además, debe de tenerse en cuenta que el adquirente tiene que ser un empresario o profesional, ya que si se trata de un particular la operación estará sujeta en España <sup>64</sup>. En este caso, el sujeto tiene que estar identificado a efectos del IVA en un territorio de aplicación del impuesto distinto de España. Así lo establece el artículo 13 del RIVA cuando señala que la condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor. En el ámbito de la colaboración entre los distintos Estados en materia de IVA, nos encontramos con que la comprobación de la condición de empresario registrado del adquirente, la puede realizar el vendedor a través del sistema VIES (Vat Information Exchange System). A través de este instrumento, los empresarios pueden consultar una base de datos informática en la que figuran los operadores intracomunitarios registrados, de modo que se puede tener certeza sobre la condición de sujeto pasivo del adquirente de los bienes.

Los problemas se centran en la debida inclusión en el censo y en la existencia de operadores fraudulentamente registrados en el sistema que pretenden la realización de fraudes a los que, muchas veces, son ajenos los vendedores de las mercancías. Por ello, en los últimos años se vienen realizando esfuerzos por parte de las Administraciones tributarias para depurar el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).

En determinadas ocasiones, pese a que se realiza una entrega de bienes a un empresario establecido en otro país comunitario no se producirá el supuesto de exención puesto que los bienes pueden venderse en nuestro territorio por el adquirente y ser expedidos a un territorio de aplicación del

<sup>61</sup> Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J., «La exención en el IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española», ob. cit., pág. 186 a 189.

<sup>62</sup> Vid. SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y comercio internacional*, ob. cit., pág. 106.

<sup>63</sup> Vid. la Consulta de la DGT de 17 de junio de 2002 [V0023-02 (NFC016551)], en la que se declara válido como medio de prueba la inclusión en la factura del texto siguiente: «Recibo el género y lo transporto inmediatamente, por mi cuenta, hasta su destino en... (dirección en Portugal) para su venta, mediante el vehículo de mi propiedad matricula...».

<sup>64</sup> Vid. Consulta de la DGT de 10 de junio de 1999 (JUR 2001/21757).

impuesto distinto del de los dos sujetos intervinientes en la operación. Es el caso, por ejemplo, de una venta realizada por un empresario español a un empresario francés que, a su vez, vende los bienes a otro empresario italiano. Pues bien, puede suceder que si la primera puesta a disposición de los bienes se ha realizado en territorio español y en él se realiza la segunda venta, no estemos ante una entrega intracomunitaria exenta sino ante una operación interior sujeta.

Ello es así si tenemos en cuenta la regla de localización del hecho imponible regulada en el artículo 68 de la LIVA que establece que «las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio» y, en su apartado dos, señala que «también se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto: 1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio...»<sup>65</sup>.

Ello puede dificultar determinadas operaciones comerciales entre operadores comunitarios o de uno comunitario con otro extracomunitario que, debido a las reglas de localización, tenga la obligación de registrarse y cumplir con las obligaciones que se regulan en el artículo 164 de la LIVA. La misma situación se puede producir en sentido inverso si el empresario español es el que adquiere los bienes y, en lugar de transportarlos a su empresa, los traslada a la de otro empresario español al que le ha vendido las mercancías.

El Tribunal de Justicia ha señalado que en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben conceder la exención a las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio del Estado miembro pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes. No obstante, en el caso de que dicha entrega no cumpla dichos requisitos ni los requisitos de otra exención prevista por la Sexta Directiva o de una excepción autorizada por esta, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia<sup>66</sup>, siempre que una entrega de bienes no cumpla los requisitos del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni los de otra exención prevista por dicha Directiva o de una excepción autorizada por esta, la entrega estará sujeta al IVA, en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva<sup>67</sup>.

Hay que señalar que no siempre resulta fácil obtener las pruebas acreditativas del transporte puesto que, como se ha visto, el transporte puede ser realizado por el adquirente y, en consecuencia, el vendedor pierde el control sobre el destino de las mercancías cuya transmisión da

<sup>65</sup> Vid. Consulta de la DGT de 31 de marzo de 2004 (JUR 2004/148619).

<sup>66</sup> Vid. SSTJCE de 19 de febrero de 1998 (TJCE 1998/34) y de 8 de junio de 1999 (TJCE 1999/119), entre otras.

<sup>67</sup> Vid. ATJCE de 3 de marzo de 2004 (TJCE 2004/263).

lugar a una entrega intracomunitaria exenta. En algunos casos, la Administración española ha exigido una especial diligencia por parte del transmitente para justificar la efectividad del transporte y de la puesta a disposición en otro Estado miembro <sup>68</sup>. Las reglas generales de la prueba, recogidas en el artículo 105 de la LGT, establecen que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Por lo tanto, es el vendedor el que corre con la carga de la prueba pero, no obstante, esta obligación general debe ser entendida de acuerdo con el principio de facilidad probatoria <sup>69</sup>, de modo que no se pueden exigir pruebas desorbitadas ni impedir que un sujeto que actúa de buena fe se vea privado de la exención por la actuación de otros sujetos <sup>70</sup>.

En efecto, en un transporte intracomunitario que se realiza por cuenta del adquirente, puede resultar difícil para el transmitente lograr los documentos justificativos <sup>71</sup>. La mera falta de aportación de las pruebas por parte del sujeto pasivo no debe llevar a la Administración a practicar la liquidación correspondiente a una entrega interior. Por el contrario, siempre que el obligado tributario ofrezca algún indicio que dote de cierta credibilidad a la operación realizada, la Administración se encuentra obligada a realizar las oportunas indagaciones cerca del transportista o, incluso, del comprador, aunque ello suponga poner en marcha mecanismos de colaboración entre las distintas autoridades nacionales implicadas <sup>72</sup>. De lo contrario, se corre el grave riesgo de someter, de manera injustificada, una misma operación a un doble gravamen por IVA, alterando el esquema del impuesto en el tráfico intracomunitario.

Especial relevancia tiene en esta materia el CMR. Como ya se ha señalado, se trata de una carta de porte derivada de un contrato de transporte internacional de mercancías por carretera y está regulado en el Convenio CMR, suscrito en Ginebra el 19 de mayo de 1956 y ratificado en nuestro país en 1974 <sup>73</sup>. Dicho documento es prueba suficiente de la existencia del transporte intracomunitario ya que el artículo 9 del Convenio afirma que «la carta de porte da fe, salvo prueba en contrario, de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista». En el mismo sentido, el artículo 4 añade que dicha carta es documento fehaciente de la existencia de un contrato de transporte internacional. En aplicación de esta norma, y como no podía ser de otro modo, la Administración tributaria española ha considerado adecuado este medio de prueba <sup>74</sup>.

<sup>68</sup> Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio», Comunicación presentada a las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, pág. 4 de la comunicación en versión cd.

<sup>69</sup> Vid. SSTs de 25 de septiembre de 1992, 23 de enero de 1995, 29 de marzo de 1996, 11 de mayo de 1996 y 14 de diciembre de 1999, entre otras.

<sup>70</sup> Vid. PITA GRANDAL, A.M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1998, págs. 95-97.

<sup>71</sup> Vid. ADAME MARTÍNEZ, F.D., «El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo» en VV.AA., *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido...*, ob. cit., pág. 67 en donde refleja los problemas identificados en los Informes de la Comisión en este concreto aspecto y, en particular, la resistencia de los vendedores a considerar exenta la operación cuando el transporte corre a cargo del comprador.

<sup>72</sup> Vid. GARCÍA NOVOA, C., «El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea», ob. cit., pág. 17.

<sup>73</sup> Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El IVA en el comercio europeo...», ob. cit., pág. 4 de la comunicación.

<sup>74</sup> Vid. Consultas de la DGT de 28 de enero de 2002 (0038-02) y de 14 de noviembre de 2002 (1751-02).

El Convenio establece la obligación de que la carta de porte deba estar firmada por el remitente y el transportista –art. 5– y de que contenga una serie de menciones –art. 6– que consisten en el lugar y fecha de su redacción; el nombre y domicilio del remitente; el nombre y domicilio del transportista; el lugar y fecha en que se hace cargo de la mercancía y el lugar previsto para la entrega; nombre y domicilio del destinatario; denominación de la naturaleza de la mercancía y del modo de embalaje, así como denominación normal de la mercancía si esta es peligrosa; número de paquetes, sus marcas particulares y sus números; cantidad de mercancía expresada en peso bruto o de otra manera; gastos de transporte (precio del mismo, gastos accesorios, derechos de aduana y otros gastos que sobrevengan desde la conclusión del contrato hasta el momento de entrega); instrucciones exigidas por las formalidades de aduana y otras; indicación de que el transporte está sometido, aunque se haya estipulado lo contrario, al régimen establecido en el Convenio.

Los problemas que se plantean en la práctica surgen de que, en ocasiones, la carta de porte presenta irregularidades y falta alguno de los datos señalados<sup>75</sup>. El documento correctamente formulado hace prueba del transporte. Ahora bien, su ausencia o irregularidad no permite concluir, sin más, la inexistencia del contrato ya que la carta de porte carece de carácter constitutivo. En este sentido, el artículo 4 del Convenio antes mencionado, después de atribuir al CMR el valor de prueba fehaciente de la existencia del contrato, afirma que «la ausencia, irregularidad o pérdida de dicho documento no afectará ni a la existencia ni a la validez del contrato de transporte, que seguirá estando sometido a las disposiciones de este Convenio».

Es aquí donde debe tenerse en cuenta que el transporte podrá acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho como reconoce el artículo 13 del RIVA como, por ejemplo, la factura del transporte, los justificantes bancarios o, incluso, los apuntes contables. Sin embargo, la Administración española ha establecido, en ocasiones, un criterio demasiado estricto al entender que no se considera probado el transporte ni siquiera mediante las cartas de porte internacionales o la entrega los albaranes de entrega de las mercancías<sup>76</sup>.

La libre valoración de la prueba no puede ir en contra del Convenio CMR que concede un concreto valor probatorio a la carta de porte y que consiste en considerar probada la existencia del contrato de transporte, así como sus condiciones y la recepción de las mercancías por parte del transportista. A partir de aquí, será la Administración la que deba acreditar la falsedad de este documento o la ejecución del contrato en términos diferentes a los que se desprenden del mismo. Igualmente, cualquiera de los documentos mencionados en el artículo 13 del RIVA permite entender probado, en principio, el transporte intracomunitario. De este modo, salvo prueba en contrario de la Administración, los documentos enumerados deben entenderse con valor probatorio suficiente.

Todo ello debe ser interpretado bajo el principio de facilidad probatoria y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a la que hemos hecho referencia más arriba (asuntos Teleos, Collee y Twoh).

<sup>75</sup> Vid. STSJ de Madrid de 12 de marzo de 2003 (JUR 2004/223763) en la que se deniega el reconocimiento de la exención.

<sup>76</sup> Vid. Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2003 [V0023-03 (NFC017753)].

## 5.2. El *transfer* comunitario.

El *transfer* comunitario es un envío que realiza, para sí mismo, un empresario de un Estado a otro. En realidad, se trata de un autoconsumo comunitario pues los bienes pasan de estar afectados de su actividad económica en un territorio a otro. Por ello, se trata de una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria o, en su caso, a la entrega intracomunitaria. Esta entrega de bienes está exenta en el lugar de partida de las mercancías pero, de nuevo, el transporte es un requisito esencial.

De otro lado, cuando los bienes se destinan al territorio español de aplicación del impuesto puede suceder que la operación asimilada a la adquisición intracomunitaria se encuentre exenta porque el artículo 26. Cuatro establece que están exentas las adquisiciones respecto de las que el adquirente tiene derecho a la devolución en virtud del artículo 119. Este precepto establece que tienen derecho si no están establecidos en España y solo realizan entregas con inversión del sujeto pasivo o exentas<sup>77</sup>. Consiguientemente, estarán exentas del impuesto, las adquisiciones intracomunitarias realizadas por el empresario no establecido, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 119 de la LIVA, en particular, en el apartado Dos del citado artículo.

Así, procederá la devolución si una empresa no comunitaria introduce en España bienes de otro país comunitario. Si la empresa extranjera no tiene en el mencionado ámbito espacial ni la sede de su actividad económica ni ningún lugar fijo de negocios desde el que realice actividades económicas y las únicas operaciones realizadas por la misma en dicho ámbito fuesen las indicadas<sup>78</sup>. En relación con esta cuestión, es frecuente que en el ámbito comunitario se utilicen almacenes de operadores logísticos que, precisamente, prestan estos servicios a los empresarios no establecidos. Por ello, se plantea la posible consideración como establecimiento permanente, y por lo tanto como hecho que impide la devolución, de dichos almacenes. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa ha manifestado –acertadamente creemos nosotros– que únicamente en el caso de que se dispongan de tales instalaciones como propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija y determinada de las operaciones<sup>79</sup> se considerará establecimiento permanente.

El mismo tratamiento pueden tener operaciones en las que un empresario comunitario y no establecido en España envía mercancías a los almacenes de un cliente español, conservando su dominio hasta que son transmitidas las mercancías por el almacenista. En el supuesto de que la empresa extranjera solo realice en nuestro territorio entregas de bienes en la que los destinatarios de las mismas son los sujetos pasivos de estas operaciones, conforme a lo establecido en el artículo 84 de la Ley del Impuesto, serán operaciones sujetas pero exentas, siendo la empresa comunitaria el sujeto pasivo de las citadas adquisiciones<sup>80</sup>.

<sup>77</sup> Vid. Consulta de la DGT de 28 de abril de 2003 [0589-03 (NFC025939)].

<sup>78</sup> Vid. Consultas de la DGT de 19 de abril de 2002 (JUR 2002/105524) y de 4 de mayo de 2002 (JUR 2002/131818).

<sup>79</sup> Vid. Consulta de la DGT de 30 de junio de 1998 [1186-98 (NFC008044)].

<sup>80</sup> Vid. Consulta de la DGT de 7 de abril de 2003 [0492-03 (NFC017598)].

En cambio, se excluyen del concepto de *transfer* las mercancías que un empresario extranjero envía a España para su envío a un país tercero o a otro Estado miembro. En este caso, se aplica el régimen propio de las exportaciones o entregas de bienes. La DGT entiende que este supuesto de exclusión solo se aplica cuando bienes pertenecientes a una empresa sean objeto de un transporte intracomunitario que atraviese el territorio español, procediendo desde y dirigiéndose hacia otro Estado miembro, ya que no puede estimarse que dichos bienes hayan sido afectados a ningún tipo de actividad empresarial en España<sup>81</sup>. Ello no impide que, como consecuencia de necesidades de logística u organización del transporte, haya interrupciones temporales o accidentales del mismo en nuestro territorio ajenas a la voluntad o incluso desconocidas por quienes efectúan la entrega o adquieran los bienes. Es decir, la entrega debe producirse en el Estado donde se inicia la expedición y su paso por España –aunque haya estas interrupciones– es a los efectos de transporte.

No obstante, sí existe una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria si el desplazamiento se produce sin previa intención de entrega inmediata de los bienes.

### 5.3. Ventas a distancia.

Las ventas a distancia son aquellas que se realizan a través de catálogos, revistas, televisión o medios similares, a través de los cuales se da a conocer el producto a sujetos residentes en otros Estados<sup>82</sup>. Estas ventas se pueden realizar desde otros Estados hacia España o a la inversa. En el primer caso, las adquisiciones se entienden realizadas en el territorio español de aplicación del impuesto si se cumplen cuatro requisitos, entre los que destaca el traslado efectivo de las mercancías.

En efecto, se requiere que el transporte de los bienes se realice por el vendedor o a su cuenta. A diferencia de las normas generales para las adquisiciones intracomunitarias, el transporte debe ser realizado por el vendedor de las mercancías o por alguien a su costa. Si el transporte lo realiza el adquirente, no estaremos ante el régimen de las ventas a distancia y aquí la tributación será, en origen, en el Estado desde el que se expiden los bienes.

Este régimen de tributación genera complejidades tanto para los empresarios como para las Administraciones tributarias. Para los primeros, además de cumplir con el requisito del límite cuantitativo, el régimen resulta dificultoso debido a la diversidad de países destinatarios. Para la Administración también genera inconvenientes aplicativos porque no es fácil comprobar el cumplimiento de que el transporte se realiza por el vendedor ya que pueden parecer concertados por él transportes que, en realidad, realiza el comprador o pueden falsificarse los justificantes de pago en el país de destino<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> Vid. Consulta de la DGT de 18 de junio de 1997 [1262-97 (NFC006760)]

<sup>82</sup> Vid. BANACLOCHE PÉREZ, J., *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, ob. cit., pág. 91.

<sup>83</sup> Vid. SERRANO SOBRADO, J.A. y VICTORIA SÁNCHEZ, A., *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Barcelona, Praxis, 2000, pág. 227.



## 5.4. Operaciones concatenadas.

### 5.4.1. Operaciones triangulares.

Estas operaciones tienen una gran importancia en el tráfico intracomunitario y representan un importante porcentaje de las operaciones que se realizan<sup>84</sup>. Se trata de operaciones en las que hay sucesivas entregas entre operadores intracomunitarios, situados en países distintos, y un único transporte de los bienes. La más frecuente de estas operaciones es la llamada *operación triangular* en la que un proveedor, situado en un país comunitario, vende las mercancías a un intermediario, situado en otro país distinto, que, a su vez, vende las mercancías a un empresario, situado en un tercer país comunitario distinto de los otros dos, siendo las mercancías transportadas directamente desde el país del proveedor al del comprador final<sup>85</sup>. Lo normal es que actúen tres sujetos distintos pero también puede suceder que actúen dos intermediarios y que, por lo tanto, nos encontremos con cuatro sujetos situados en cuatro países distintos.

La adquisición intracomunitaria se realiza con motivo de una entrega subsiguiente en el Estado miembro de destino final de las mercancías. De este modo, la operación se instrumenta como adquisición intracomunitaria con posterior entrega sin solución de continuidad, esto es, ambas operaciones son interdependientes entre sí y forman parte de una misma operación económica. En esta operación, los bienes se transportan directamente desde un Estado miembro a otro, en ninguno de los cuales está identificado el intermediario.

En relación con el transporte, se exige que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el intermediario y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente. Es decir, lo relevante es la existencia de un único transporte de los bienes, con independencia de los sujetos que intervienen<sup>86</sup>. El problema que plantea este régimen es que los sujetos que realizan estas operaciones, en ocasiones, no tienen en cuenta las reglas de las operaciones triangulares y llevan a cabo dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes que, no obstante, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes. Sobre esta cuestión, la reciente STJCE de 6 de abril de 2006, asunto EMAG (NFJ021961), ha venido a reiterar el criterio de que esta expedición o este transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta.

El intermediario puede no estar establecido en el territorio comunitario y, pese a ello, realizar operaciones triangulares si está identificado a efectos del IVA en algún país comunitario.

<sup>84</sup> Vid. GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G. y CALATAYUD PRATS, I., «Adquisiciones intracomunitarias» en VV.AA., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Granada, Comares, 2001, pág. 241 cifran dicha relevancia de las operaciones triangulares en un 30 por 100 del total de operaciones intracomunitarias.

<sup>85</sup> Vid. GUARDIOLA SACARRERA, E., «El IVA en operaciones triangulares y en operaciones de transformación de bienes», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 107, 1993, pág. 79 y ss.

<sup>86</sup> Vid. FUSTER GÓMEZ, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, ob. cit., pág. 43.

No obstante, también puede suceder que, sin estar identificado a efectos del impuesto, un empresario situado en un territorio tercero adquiera bienes a un empresario comunitario para su posterior venta a otro tercer empresario, que esté situado en un territorio de aplicación del impuesto, siendo transportados los bienes directamente por el vendedor comunitario al adquirente comunitario.

En estos casos, si el intermediario no está identificado a efectos del impuesto en ningún territorio comunitario, no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 26.Tres de la LIVA –exención de la adquisición intracomunitaria en las operaciones triangulares– y únicamente puede plantearse la aplicación de la exención para los sujetos no establecidos que regula el apartado Cuarto del precepto citado. Por ejemplo, cuando un empresario suizo adquiere mercancías a un empresario francés para posteriormente vendérselas a un empresario español, siendo trasladadas las mercancías directamente desde Francia a España.

En cambio, si se identifica en el Estado de llegada de los bienes, tenemos que existe una entrega intracomunitaria sujeta y exenta del impuesto, una adquisición intracomunitaria exenta en destino –por ejemplo, España– de acuerdo con el artículo 26.Cuatro de la LIVA –no estar establecido en España y no ser sujeto pasivo de ninguna entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto español–. Por último, existirá una entrega interior, sujeta y no exenta, de la que será sujeto pasivo el empresario español. Esta es la mejor alternativa para el intermediario que, de este modo, no soporta impuesto alguno y evita, así, la carga financiera en esta operación.

El principal problema que se plantea es el de determinar quién realiza la adquisición en el Estado de llegada de las mercancías. Ello se acredita, normalmente, mediante la factura de la operación en la que hace constar el correspondiente INCOTERM. Se trata de un código que se utiliza en el transporte internacional y que permite identificar quién dispone de la mercancía en cada momento<sup>87</sup>. Pues bien, cuando se pactan condiciones de entrega CFR (Cost and Freight) o CIF (Cost, Insurance and Freight) se cumplen las condiciones para entender que la adquisición se realiza en el destino acordado ya que se reflejan operaciones que incluyen el transporte<sup>88</sup>.

#### 5.4.2. Operaciones que no cumplen los requisitos para tener la consideración de triangulares.

En el tráfico intracomunitario también se realizan operaciones encadenadas que no cumplen los requisitos de las operaciones triangulares y, por lo tanto, están sujetas al impuesto.

Un primer supuesto en el que se encadenan operaciones intracomunitarias sujetas puede ser el de una empresa situada en el territorio español de aplicación del impuesto que adquiere bienes a otra que tiene su sede en un país comunitario distinto para destinarlas al almacén de un operador logísti-

<sup>87</sup> Vid. ENRÍQUEZ DE DIOS, J.J., *Transporte internacional de mercancías*, ob. cit., pág. 12 y ss.

<sup>88</sup> Vid. GIL DEL CAMPO, J.A. y PÉREZ VALCARCE, I., *Las operaciones de comercio exterior en el IVA*, ob. cit., pág. 106.

co y, posteriormente, expedirlas a otro almacén de un país comunitario, distinto a los dos anteriores, con la finalidad de distribuirlos en dicho mercado <sup>89</sup>.

En operaciones como la descrita nos encontramos, en primer lugar, con una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto de la que es sujeto pasivo el adquirente. En segundo lugar, nos encontramos con una operación asimilada a una entrega de bienes –art. 9.3.º de la LIVA– que, de acuerdo con el artículo 25.Tres de la LIVA, estará exenta del impuesto. Se trata, en todo caso, de una operación sujeta pero exenta. Por otra parte, las posteriores ventas que efectúe no estarán sujetas al impuesto español en la medida en que no se encuentran localizadas en España, por lo que tributarán de acuerdo con la legislación del país en el que se realicen.

Además, pueden existir determinadas prestaciones de servicios –almacenamiento y transporte– que se encuentran localizadas en España y, por lo tanto, sujetas al IVA español.

Otro supuesto en el que pueden existir varias operaciones comunitarias sujetas puede originarse en aquellos casos en los que el transporte de las mercancías no se vincula a la realización de la compraventa sino que se demora en el tiempo y, en consecuencia, no podría entenderse aplicable la exención del artículo 25.Uno de la LIVA. En consecuencia puede existir otra operación intracomunitaria como un transporte o, incluso, constituir una operación asimilada a una entrega onerosa que se encuentre exenta, por aplicación del artículo 25.Tres de la LIVA, si se afectan a las necesidades de la empresa en otro país.

Otro ejemplo de estos problemas lo tenemos en el asunto EMAG que dio lugar la STJCE de 6 de abril de 2006 (NFJ021961) y en la cuestión a resolver era si, cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, estas entregas pueden, ambas, constituir entregas exentas. El Tribunal reflexiona sobre las consecuencias que ello tendría en términos de funcionamiento del mercado interior y de recaudación para los Estados miembros y concluye que el transporte solo puede imputarse a una de las entregas.

Señala el Tribunal que «si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes, y que tiene, por tanto, como corolario una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, es la primera de las dos entregas sucesivas, la segunda entrega se considerará consumada en el lugar de la adquisición intracomunitaria que la precede, es decir, en el Estado miembro de llegada. A la inversa, si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes es la segunda de las dos entregas sucesivas, la primera entrega, que se supone realizada antes de la expedición o el transporte de los bienes, se considerará consumada en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte».

<sup>89</sup> *Vid.* Consulta de la DGT de 12 de septiembre de 2001 (JUR 2002/120667).

La consecuencia que se deriva es que una de las dos entregas estará exenta en el país de salida de las mercancías y la otra sujeta. El lugar de la entrega que da lugar a expedición o a transporte intracomunitario de bienes se considerará situado en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. El lugar de la otra entrega se considerará situado bien en el Estado miembro de partida, bien en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, según que dicha entrega sea la primera o la segunda de las dos entregas sucesivas.

## **6. LAS OBLIGACIONES FORMALES EN EL IVA PARA LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS INTRACOMUNITARIOS**

### **6.1. Obligaciones censales.**

El artículo 164 de la LIVA contempla las obligaciones formales que les corresponden a los sujetos que realizan operaciones intracomunitarias. Se incluyen las obligaciones de presentar declaraciones, expedición de facturas y llevanza de libros obligatorios.

A estas obligaciones hay que unir las de registro y censo de los operadores. En este sentido, la declaración censal de inicio, modificación o cese de actividad constituye el instrumento típico de registro de los empresarios situados en el territorio español de aplicación del impuesto, por lo que tanto si se trata de empresarios de transporte –en su más amplia acepción– como de adquirentes comunitarios, tendrán que cumplir con esta obligación.

De este modo, los empresarios del transporte que presten servicios que se entienden localizados en el territorio de destino, no tendrán que registrarse en este. El sujeto pasivo será el operador registrado en dicho país de destino por, precisamente, prestarse el servicio por un operador español. En sentido inverso, puede darse la situación de un transportista identificado en otro Estado que presta un servicio que se entiende localizado en España y del que va a ser sujeto pasivo el destinatario español.

En el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias, no están obligadas a presentar las declaraciones censales las personas que realicen exclusivamente adquisiciones exentas por tratarse de una operación triangular, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 26 de la LIVA. Así pues, estos sujetos quedan exonerados del cumplimiento de esta obligación que, no obstante, sí deberán cumplir en el país comunitario en el que estén establecidos. Del mismo modo, los empresarios establecidos en España que realicen adquisiciones intracomunitarias exentas por tratarse de una operación concatenada, no tendrán que presentar declaraciones censales en esos otros países sino, simplemente, en España.

Otra de las obligaciones que impone la normativa del impuesto es la de que el sujeto debe contar con un número de identificación fiscal a efectos del impuesto (NIF/IVA). La relevancia del número de identificación fiscal en el transporte se centra en que sirve para localizar la prestación del

servicio de transporte en un determinado territorio, mientras que en las operaciones intracomunitarias se encuentra en que es uno de los requisitos que tiene que figurar en la factura expedida por el transmitente para que el adquirente se pueda deducir el IVA por las operaciones intracomunitarias. Además, la comunicación de un número de identificación distinto al del país de salida o llegada de las mercancías supone que la adquisición se entienda realizada en el territorio correspondiente al número suministrado.

Un transportista registrado en España dispondrá de un NIF/IVA suministrado por la Administración española y no necesitará de otro número identificativo para prestar un servicio de transporte localizado en otro país, salvo –claro está– que quiera actuar como empresario establecido en este último.

En las operaciones concatenadas, se excluye también la obligación de contar con un número identificativo para el sujeto que realiza la adquisición intracomunitaria para efectuar una posterior entrega en España. En estos casos es necesario, precisamente, que no comunique un número de identificación español puesto que, de este modo, la operación pasará a estar sujeta al impuesto.

Hay que tener en cuenta que para que un operador establecido en otro país obtenga un NIF/IVA español, debe de contar con un establecimiento permanente a los efectos del artículo 69 de la LIVA<sup>90</sup>. Ello supone contar, al menos, con un inmueble arrendado o con una instalación permanente dedicada al almacenamiento.

Por último, dentro de este ámbito hay que tener en cuenta la existencia de registros de carácter fiscal que permiten identificar a los operadores intracomunitarios a efectos de facilitar la gestión y el control del impuesto. Así, en primer lugar, el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, creó el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI). Este Registro está formado por las personas o entidades que tengan atribuido el número de identificación fiscal regulado a efectos del IVA y que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho tributo. Se trata de un registro que se incorpora al censo de contribuyentes y que pretende ser un medio de auxilio para las tareas de comprobación de estos sujetos y, también, de lucha contra el fraude.

Otro de los registros existentes en este ámbito es el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos en régimen comercial. En él estarán los empresarios o profesionales que tengan derecho al procedimiento de devolución que se regula en el artículo 30 del RIVA. Con él se trata de identificar a los sujetos que se van a beneficiar de este procedimiento para permitir su control.

## 6.2. Obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones informativas.

La obligación principal de todo sujeto pasivo comprende el pago del tributo y también la de presentar las declaraciones que exige la normativa del tributo, de modo que los sujetos pasivos que

<sup>90</sup> Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El lugar de prestación de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido. El concepto de establecimiento permanente», *Noticias CEE*, n.º 9, 1985, pág. 63-65.

realicen operaciones intracomunitarias tienen que presentar las autoliquidaciones del impuesto en los plazos fijados por la normativa del IVA <sup>91</sup>.

La única especialidad es que se incluye el IVA de las adquisiciones intracomunitarias como impuesto devengado y, simultáneamente, como deducible. En el transporte intracomunitario del que resulte sujeto pasivo, por aplicación de la regla de inversión, un operador registrado en España, deberá declararlo en el apartado de «Régimen general» como IVA devengado y en el de «IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores» como IVA deducible. Idéntica consideración tienen los servicios de transporte asimilados.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes el sujeto también se repercute y deduce simultáneamente el impuesto, cuestión esta que se ha simplificado desde la supresión de la autofactura y la admisión de la deducción del impuesto previa justificación en los libros registro que exige la normativa del IVA. En las entregas intracomunitarias exentas no se elimina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que, por lo tanto, se realizará en la declaración correspondiente.

Además de la obligación de autoliquidar el tributo, el contribuyente tiene que presentar declaraciones informativas y, de hecho, los artículos 78 a 81 del RIVA regulan la obligación de presentar la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias para los sujetos pasivos del impuesto. En efecto, en desarrollo del artículo 164 de la LIVA, el artículo 78 del RIVA establece que los sujetos pasivos del IVA deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen <sup>92</sup>.

En particular, y según el artículo 79 del citado Reglamento estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes destinados a otro Estado miembro, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto. Por lo que se refiere a las adquisiciones intracomunitarias, deben hacerse constar todas las que realice un sujeto establecido en el territorio de aplicación del impuesto, incluyendo también las transferencias que realice desde otro Estado a su favor y las que se realicen en otro Estado miembro cuando se comunica un número identificativo español.

De nuevo debe resaltarse la especialidad de las operaciones concatenadas ya que el sujeto que realice la adquisición intracomunitaria exenta no debe presentar esta declaración en el país donde se realiza esa operación sino en el que está establecido. De este modo, se le libera

<sup>91</sup> Vid. Orden HAC/272/2004, de 10 de febrero, por la que se establecen nuevos lugares de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y de las declaraciones-liquidaciones de los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se autoriza, en determinados supuestos, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante cheque cruzado.

<sup>92</sup> Vid. Orden EHA/3061/2005, de 3 de octubre, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 038 y el procedimiento para la presentación telemática por teleproceso de las declaraciones correspondientes al modelo 180, se regula el lugar, plazo y forma de presentación de la declaración-resumen anual correspondiente al modelo 392 y se modifican determinadas normas de presentación de los modelos de declaración 180, 193, 345, 347 y 349, y otras normas tributarias.

del cumplimiento de las obligaciones formales en el país en el que realiza la operación y se remiten al país en el que se encuentra establecido. Será en este territorio donde tenga que cumplir con la obligación de declarar la adquisición que realiza en una operación triangular y la entrega subsiguiente, identificando el destinatario de los mismos y emitiendo la correspondiente factura.

Por tanto, y a contrario, no serán objeto de esta declaración las prestaciones de servicios de transporte intracomunitario, ni siquiera en el caso en que tales servicios se efectúen a favor de empresarios o profesionales identificados en otro territorio de aplicación del impuesto.

En cambio, los servicios sí deben incluirse en la declaración anual de operaciones con terceras personas, ya que en dicha declaración deberán incluirse tanto las entregas, prestaciones, adquisiciones de bienes o servicios sujetas y no exentas en el IVA, como las no sujetas o exentas en dicho impuesto. Así por ejemplo, deben incluirse los servicios accesorios a la exportación (operación exenta en el IVA) a dicha declaración.

Además de esta declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, y de la que le corresponde por las operaciones que realiza con terceras personas de acuerdo con las normas generales, los Reglamentos (CE) 638/2004, de 31 de marzo, y 1982/2004, de 18 de noviembre, establecen la obligación de presentar determinadas declaraciones estadísticas por razón del operador y de las operaciones que realiza. Se trata de las declaraciones estadísticas del comercio exterior de España a través del sistema INTRASTAT. Esta obligación incumbe a toda persona física o jurídica que, encontrándose identificada en España con respecto al IVA, y siendo sujeto pasivo por entregas o adquisiciones intracomunitarias o por operaciones asimiladas, interviene en un intercambio de bienes entre España y otro Estado miembro.

Esta obligación le corresponde a una serie de sujetos entre los que se encuentra quien haya formalizado el contrato que tiene por efecto la expedición o la introducción de las mercancías, quien proceda o hace que se proceda a la expedición de las mercancías o se hace cargo de estas a la introducción o quien esté en posesión de las mercancías objeto de la expedición o la introducción. Se excluye a quien ha formalizado el contrato de transporte. Estas personas han de superar un determinado volumen de comercio intracomunitario. La Orden EHA/213/2007, de 1 de febrero, por la que se regulan los umbrales estadísticos vigentes para el ejercicio 2007 establece un único umbral de exención, fijado en 200.000 euros. En consecuencia, están obligados los adquirentes o los que realizan entregas intracomunitarias de mercancías que superen dicha cifra.

### 6.3. Libros registro.

Los libros registro de facturas emitidas y recibidas están regulados, respectivamente, en los artículos 63 y 64 del RIVA. El artículo 63, apartado 5, dispone que los documentos relativos a las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado Uno, número 2.º de la LIVA deberán ser anotados

en este libro registro con la debida separación, reflejando exactamente el número, fecha, proveedor, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota. Por su parte, el artículo 64, apartado 2, dispone que en dicho libro deberán anotarse igualmente las facturas o documentos expedidos en los supuestos a que se refiere el apartado 5 del artículo anterior.

Por consiguiente, los sujetos pasivos están obligados a registrar, respectivamente, en los libros registro de facturas emitidas y de facturas recibidas las facturas o documentos equivalentes que documenten las operaciones intracomunitarias de bienes o de servicios.

## 7. CONCLUSIONES

La Unión Europea tiene como una de sus manifestaciones el establecimiento de un mercado interior que facilite la libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías. Para lograr este objetivo se creó un impuesto sobre el volumen de ventas que pretende ser neutral en la toma de decisiones por los operadores económicos.

No obstante, la falta de avance en los trabajos para lograr una total armonización en la imposición indirecta ha supuesto el establecimiento –primero– y una prórroga casi indefinida –después– de un pretendido régimen transitorio para los intercambios de bienes entre los Estados miembros. Esta situación, lejos de acercarnos a un sistema común de IVA supone fragmentar el pretendido mercado interior, en tantos espacios fiscales como Estados. Estos siguen conservando su soberanía fiscal y gravan con tipos impositivos diferentes la adquisición de la misma mercancía, de modo que los operadores comunitarios pueden variar sus decisiones económicas por la aplicación de la normativa del IVA.

Además, el sistema se muestra complejo por los requisitos a los que se someten las adquisiciones intracomunitarias y las paralelas entregas intracomunitarias exentas. En ambas operaciones, así como en las operaciones asimiladas, el transporte desempeña un papel fundamental al tener que entrar o salir las mercancías en el territorio de aplicación del impuesto. Ello conlleva importantes problemas prácticos que pueden conducir a la doble imposición de la misma operación o, en algunos casos, a la existencia de fraude en el IVA, cuestión esta última de gran importancia cuantitativa para las arcas públicas<sup>93</sup>.

En relación con la primera cuestión, las Administraciones tributarias se muestran rigurosas con la prueba del transporte y, en ocasiones, dejan sin efecto lo dispuesto en Convenios Internacionales sobre la validez probatoria de los documentos del transporte. Ello contribuye a dotar de inseguridad al tráfico comercial y a eliminar la nota de neutralidad en el impuesto, que ya se ha perdido en cuanto que la realización de determinadas operaciones se hace depender del impuesto. Además, la canti-

<sup>93</sup> Vid. el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 16 de abril de 2004 cifra en torno a 200.000 millones de euros la pérdida en la recaudación del impuesto.



dad de obligaciones que deben cumplir los operadores intracomunitarios supone trasladarles una carga gestora que no todos superan con acierto. De algún modo, puede decirse que la única simplificación que se ha realizado se encuentra en las operaciones triangulares ya que se ha facilitado la posición del intermediario y no tiene que registrarse en uno de los países.

La segunda cuestión implica la falta de ingreso de importantes cantidades para las arcas públicas, con lo que ello supone en cuanto a las posibilidades de gasto de los distintos gobiernos. Paralelamente, supone destinar un mayor número de recursos de las Administraciones tributarias para luchar contra el fraude en el IVA y no para satisfacer necesidades colectivas, con la pérdida que ello supone para la colectividad.

En los servicios, la situación no difiere de la existente para los intercambios de bienes pues, las reglas aplicables para la localización de los transportes, no siempre son neutrales ni garantizan la seguridad jurídica. Además, se plantean multitud de problemas prácticos en su aplicación.

En efecto, las reglas aplicables al transporte internacional de mercancías que no tenga la consideración de intracomunitario suponen que se fragmenta el espacio fiscal europeo en tantos países como territorios por los que discurra un eventual transporte de este tipo. No es casual, por tanto, que se haya planteado realizar una modificación de la Directiva para establecer que el servicio se localizará en el punto de partida o de la sede del prestador aunque la oposición de las compañías aéreas, fundamentalmente, haya paralizado esta solución.

En el transporte intracomunitario la localización del servicio se deja en manos de los sujetos intervinientes, matizando en cierto sentido el principio de legalidad en materia tributaria. De este modo puede suceder que un empresario no establecido en un Estado sea quien presta materialmente el servicio pero no tenga la condición de sujeto pasivo sino que este sea el destinatario de la misma que comunica un NIF/IVA otorgado por su Administración tributaria. Se rompe, pues, la regla de la tributación en el territorio de la sede del prestador para tributar en destino, en la sede del receptor de las mercancías. La neutralidad del impuesto se cambia, pues, por la planificación fiscal.

Por otra parte, es frecuente la participación de diversos sujetos que, por la dificultad de las reglas de localización, pueden pretender deducir cuotas impositivas en el país en el que están establecidos y no en el país en el que se considera localizado el servicio, con lo que ello implica si se regulariza su situación tributaria y no pueden solicitar la devolución de las cuotas soportadas por sujetos no establecidos o no pueden cumplir con las obligaciones de registro.

En otros casos, la realización de servicios accesorios puede propiciar que se fracture el transporte intracomunitario y que se entienda que existe una entrega interior. La indefinición legal del tiempo que, por ejemplo, puede estar paralizada una mercancía genera la ausencia de repercusión del impuesto y puede conducir a la regularización de la situación tributaria de uno de los sujetos que participa en la cadena del transporte. El correcto cumplimiento por los sujetos de las operaciones determina una u otra tributación, lo que complica notablemente su actuación en el mercado interior.

La solución a todo ello parece simple: la culminación del proceso de armonización comunitaria y la supresión del régimen transitorio previsto para los intercambios comunitarios de bienes. La existencia de un impuesto armonizado simplificaría las reglas jurídicas aplicables, favorecería los intercambios comunitarios, eliminaría los costes administrativos para los operadores y los de control para la Administración, eliminaría la defraudación impositiva y garantizaría las libertades comunitarias. No obstante, parece que los esfuerzos en la materia no discurren por esta senda y, en su lugar, los Estados tratan de proponer medidas como la no exención de las entregas intracomunitarias o la posibilidad de crear un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo para las entregas de bienes o prestaciones de servicios superiores a 5.000 euros <sup>94</sup>.

Cualquier solución que no pase por profundizar en la homogeneización del impuesto significará mantener un complicado régimen de tributación para los intercambios comunitarios de bienes y de servicios. La cuestión adquiere mayor importancia si tenemos en cuenta que la Unión Europea trata de potenciar el sector del transporte facilitando todo tipo de medidas salvo, creemos que por olvido no intencionado, la política fiscal <sup>95</sup>. Mientras existan obstáculos de carácter fiscal no existirá un auténtico mercado interior ni se realizarán completamente las libertades comunitarias.

<sup>94</sup> Vid. Comunicación de la Comisión al Consejo de 19 de noviembre de 2006 por la que se estudian las solicitudes presentadas por Austria y Alemania de introducir excepciones al artículo 21 de la ya derogada Sexta Directiva.

<sup>95</sup> Vid. Libro Blanco de la Comisión «La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad», de 12 de septiembre de 2001.