



ESTUDIOS

■ Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española

■ Javier Lasarte Álvarez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Miembro de la AEDAF.

■ CONTENIDOS:

1. Delimitación del problema estudiado. El IVA y las operaciones intracomunitarias
2. La exención del iva de las entregas intracomunitarias de bienes según nuestro ordenamiento
3. Sujetos de la entrega de bienes exenta del IVA
4. El transporte de los bienes a otro estado de la unión europea
5. El incumplimiento del deber de transportar los bienes a otro estado de la Unión Europea
6. La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias
7. Consecuencias del incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención. Vías de actuación de la administración tributaria
8. La posible vinculación entre la exención del IVA y la devolución de los impuestos especiales

1. Delimitación del problema estudiado. El IVA y las operaciones intracomunitarias

El IVA está actualmente regulado en España por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, desarrollada por el Reglamento contenido en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; ambos textos serán citados en adelante como Ley y Reglamento.

El artículo 1º de la Ley clasifica ya la operaciones sujetas en los tres grandes grupos que configuran el tributo en el *régimen transitorio* aplicable en la Unión Europea:

- a) **Entregas de bienes y prestaciones de servicios**, es decir; **operaciones interiores** realizadas por empresarios y profesionales “en el ámbito espacial del Impuesto” según dice el artículo 4.Uno refiriéndose al territorio español en el que es aplicable (el territorio nacional, con excepción de la Comunidad Autónoma de Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla); y ello conforme a las reglas generales y especiales para la determinación del lugar de realización del hecho imponible contenidas en los artículos 68 y 69 de dicha Ley. Se incluyen en este grupo las **entregas intracomunitarias de bienes** o entregas de bienes realizadas en el interior de nuestro país con destino a otros Estados miembros de la Unión Europea, que disfrutan no obstante de un régimen especial de exención, que luego examinaremos, como consecuencia del actual *régimen transitorio* del tributo que implica, como es sabido, el gravamen de tales operaciones en el país de destino de los bienes, no en el país de origen. Si en el futuro el IVA alcanza su *régimen definitivo* estas operaciones, que podemos calificar como intracomunitarias, perderán la exención y quedarán gravadas como tales entregas de bienes con independencia del destino de los mismos.
- b) **Adquisiciones intracomunitarias de bienes** derivadas, en general, de las operaciones comerciales entre empresarios y profesionales que actúan en el territorio español de aplicación del tributo y los transmitentes con ese mismo carácter desde otro Estado miembro. La consideración específica de tales adquisiciones y la compleja delimitación de su hecho imponible y ámbito objetivo y subjetivo de aplicación, conforme a los artículos 13 y siguientes y 71 y siguientes de la Ley, deriva igualmente de dicho régimen transitorio. Una vez que la Unión Europea llegue al *régimen definitivo* estas adquisiciones intracomunitarias se integrarían en el régimen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en general del país de origen, con independencia de las reglas particulares que puedan derivar de su carácter de operaciones interestatales, de manera que no tributarían en España.
- c) **Importaciones de bienes** o, en general, entrada en España de bienes procedentes de terceros países, no pertenecientes a la Unión Europea, según lo establecido en los artículos 17 y siguientes de la Ley.

De estos tres grupos de operaciones sólo nos interesan a efectos de este trabajo las operaciones consistentes en **entregas intracomunitarias de bienes**, aunque en el informe definitivo completaremos nuestro análisis con una referencia a la normativas sobre las

adquisiciones intracomunitarias. No pretendemos exponer su régimen jurídico. Para delimitar el objeto de nuestro estudio es suficiente recordar que **el vigente principio de imposición y exigencia del IVA en el país de destino obliga a que los bienes queden liberados del IVA en el Estado miembro de que proceden**; de no ser así, se produciría una doble imposición que rompería el esquema de funcionamiento de este tributo o un innecesario y costoso mecanismo de devolución una vez que se acreditara la salida de los bienes del país de origen o su entrada en el país de destino. Ambas consecuencias perjudicarían la libre circulación de mercancías, que es una premisa básica del mercado comunitario. De ahí que nuestro legislador haya declarado exentas del IVA dichas entregas intracomunitarias cuando las correlativas adquisiciones son realizadas por empresarios o profesionales (por simplificación, hablaremos en adelante sólo de empresarios) que no actúan como tales en España y que, por tanto, no están identificados en nuestro país como sujetos pasivos del tributo; son los llamados **operadores intracomunitarios**, que quedarán obligados al pago del IVA correspondiente en el Estado miembro que recibe esas mercancías incorporándolas a su proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Paralelamente, los empresarios establecidos en España, sujetos pasivos del IVA, deberán satisfacer ese tributo por sus adquisiciones intracomunitarias de bienes en cualquier otro Estado miembro con destino a nuestro país, actuando en ese otro Estado como operadores intracomunitarios.

Es evidente que el comercio en la Unión Europea da lugar a situaciones mucho más complejas que las que acaban de describirse; podría hacerse referencia a una amplia casuística en razón de que intervengan en esas relaciones económicas empresarios de más de dos Estados, que actúen en ámbitos de los regímenes especiales del IVA aplicables a las actividades realizadas o que en parte tengan por objeto operaciones no sujetas, exentas o sin derecho a devolución. Sin embargo, para efectuar nuestro análisis vamos a limitarnos al caso más simple y frecuente de operación intracomunitaria de entrega de bienes que se lleva a cabo en nuestro territorio nacional: **un operador intracomunitario, que no es sujeto pasivo del IVA español en cuanto no actúa en España como empresario, adquiere bienes a un empresario establecido en nuestro territorio de aplicación del tributo con destino a otro Estado de la Unión Europea**. En consecuencia, tales operaciones no devengarán el IVA en nuestro país, puesto que la Ley las declara exentas. Pero estarán sometidas al IVA del país de destino.

Este planteamiento presupone, en primer lugar, que las mercancías saldrán físicamente de España y entrarán en otro Estado miembro. En segundo lugar, que el operador intracomunitario es, a su vez, sujeto pasivo del IVA en el país de destino. Y por último, que la persona que recibe los bienes cumplirá su deber fiscal en el Estado de recepción de los mismos o que éste dispondrá de medios para controlar las operaciones y exigir el pago del IVA correspondiente; las diferencias de los tipos impositivos en los distintos Estados miembros, características de la etapa transitoria, son ajenas a esta premisa del mecanismo, aunque, lógicamente, se traducirán en disparidad de la carga tributaria soportada por los consumidores finales de cada Estado.

Si se cumplen estas tres condiciones el régimen transitorio del IVA habrá funcionado perfectamente, en el sentido de que las entregas de bienes han sido liberadas del tributo en el país de origen y sometidas al mismo en el país de destino y de que el comercio intracomunitario no ha sufrido ningún obstáculo fiscal a consecuencia del paso de los bienes por las fronteras interiores interestatales, pues no ha supuesto ningún incremento de carga tributaria (salvo el derivado de las diferencias de tipos impositivos ya referidas) ni ha originado ningún deber formal adicional (salvo la presentación de un modelo especial de declaración, como luego diremos).

Pero es bien sabido que estos esquemas teóricos y normativos no siempre se corresponden con la realidad de las cosas. **Las operaciones intracomunitarias son un campo abonado para el fraude fiscal, como reconoce la propia Comisión Europea**, hasta el punto de que la necesidad de combatir esa defraudación es uno de los principales argumentos a favor de la superación del régimen transitorio para llegar a la etapa definitiva del IVA. En unos casos existen las transferencias intracomunitarias de bienes, que efectivamente pasan de uno a otro Estado, directamente o a través de un tercer Estado miembro; pero la complejidad de las actuaciones de los sujetos pasivos a partir de una decidida voluntad de defraudar y las limitaciones de los aparatos administrativos de control llevan a que el IVA no se satisfaga en ninguno de los Estados miembros. En otros casos se realizan operaciones intracomunitarias ficticias, puesto que las mercaderías que presuntamente iban a ser trasladadas al país de destino permanecen en el país de origen y se incorporan a su cadena de producción y distribución, lo que implica una conducta defraudatoria de innegable simplicidad pero que no siempre puede ser eficazmente combatida por la Administración en un amplio escenario de multiplicidad y libertad de relaciones económicas comunitarias. No caemos en la utopía de que una sabia combinación de normas, acciones administrativas y decisiones judiciales pueda impedir absolutamente el fraude fiscal; por fortuna, vivimos en sociedades evolucionadas y complejas con un clima de libertades individuales y económicas y un peso tan relevante del sistema tributario que resultará prácticamente imposible la exigencia estricta de todos los deberes fiscales, lo que equivaldría a esperar la inmediata desaparición de las conductas ilícitas. Pero ello no impide que seamos decididos partidarios de la lucha contra la defraudación, lo que nos lleva al estudio de los ámbitos en que ésta se produce con características especiales. En esta ocasión, ese es el caso, a nuestro entender de las operaciones intracomunitarias frente al IVA y en particular de las entregas de bienes efectuadas en un país con destino a otro Estado miembro.

En cuanto al **método de trabajo**, partimos, como ya se ha dicho, del supuesto más simple de este tipo de operaciones y analizaremos las disposiciones de la Ley y del Reglamento reguladoras del mismo para conocer esa normativa, poner de manifiesto sus posibles deficiencias técnicas o los problemas que puede provocar su aplicación a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencia, con el fin de formular propuestas que puedan colaborar a su mejor adaptación a los objetivos tributarios, a la realidad económica y, en consecuencia, a la lucha contra el fraude.

2. La exención del iva de las entregas intracomunitarias de bienes según nuestro ordenamiento

La Ley 37/1992 se ocupa de este tema en el siguiente precepto:

“Artículo 25. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. *Las entregas de bienes definidas en el artículo 8.º de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:*

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.*
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.*

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuya adquisición es intracomunitaria de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados Uno y Dos, de esta Ley.”

No hemos transcrito la norma completa. El párrafo final de ese número Uno niega la exención a los bienes usados, antigüedades, objetos de arte y de colección. El número Dos la concede a las entregas de medios de transporte nuevos en razón de los adquirentes. Y el número Tres a la transferencia de un bien de la empresa para afectarlo a la actividad empresarial de quien lo recibe en el otro Estado miembro. Pero estas reglas especiales no nos interesan en este momento. Sólo examinaremos el supuesto general a que se refieren los párrafos transcritos: **entregas de bienes con destino a otro Estado de la Unión Europea realizadas a empresarios, profesionales o personas jurídicas identificados a efectos del IVA en otro Estado miembro, no en España.** La redacción actual de este artículo 25 procede de la modificación llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera; está en vigor desde 1 de enero de 1996. Pero esta reforma no afecta a los párrafos anteriores de manera significativa; no es pues necesario que entremos en su contenido y finalidad.

Antes de comentar el artículo 25.Uno de la Ley debemos saber que ha sido objeto de desarrollo por parte del Reglamento. Dice lo siguiente:

“Artículo 13. Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

1. *Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.*
2. *La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, de la siguiente forma:*
 - 1.º *Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.*
 - 2.º *Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.*
3. *La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.”*

Como en el caso anterior, no hemos reproducido completo el precepto. Contiene además un número 4 sobre las transferencias de bienes contempladas en el artículo 9.3º de la Ley con enumeración de los requisitos exigidos en este caso para aplicar la exención. Más tarde nos referiremos a los mismos.

No hay ninguna otra norma que regule la exención de estas entregas intracomunitarias de bienes. Sólo cabe pues aplicar los artículo 25 de la Ley y 13 del Reglamento. Y es importante dejar constancia de esta realidad porque significa que los únicos requisitos para disfrutar correctamente de esa exención del IVA son los que figuran en los preceptos citados; lógicamente, habrá que tener en cuenta su interpretación doctrinal, administrativa y jurisprudencia. Pero insistimos en que **ninguna otra disposición de nuestro ordenamiento se ocupa de este asunto**. Y puesto que será objeto de ulterior comentario, debemos resaltar desde este momento que ni la Ley ni el Reglamento de ese tributo establecen ningún tipo de vinculación entre el otorgamiento de la exención y el régimen de esas operaciones a efectos de los Impuestos Especiales que puedan recaer sobre los productos objeto de las mismas.

Al hilo de esta última observación advirtamos que dichas normas legal y reglamentaria hablan de los *bienes* en general, sin ninguna delimitación o especificación, salvo las expresas referencias a aquellos a los que aplican reglas especiales que antes hemos enumerado. Lo que significa que debemos entender por tales todos aquellos cuya entrega esté sujeta al IVA y no exenta por otra causa. El hecho de que sobre la producción o distribución de esos mismos bienes puedan incidir otros tributos específicos, como los

Impuestos Especiales armonizados o no armonizados es, en principio, ajeno a la aplicación de la exención. No obstante, la existencia en la Unión Europea de gravámenes armonizados sobre alcoholes, hidrocarburos y tabacos nos obligará a exponer el funcionamiento paralelo de los mismos, dado que también aplican el principio de imposición en el país de destino y exención en el país de origen, con los consiguientes mecanismos de control de estas operaciones intracomunitarias.

Debemos llamar la atención sobre una cuestión importante. **Ninguna de las normas transcritas aclara en qué momento es efectiva la exención, o sea, cuándo debe aplicarse.** Y esto plantea un problema porque condiciona su otorgamiento a un requisito que puede constatarse previamente al devengo del tributo o en ese mismo instante (la *condición* del adquirente) y a otro que sólo puede cumplirse con posterioridad a dicho devengo, como es el transporte efectivo de los bienes a otro Estado miembro, salvo que las cláusulas contractuales de la entrega de bienes condicionen su efectividad o cumplimiento a su puesta a disposición del adquirente en el país de destino, como luego veremos. Es una característica especial de esta exención que, en teoría jurídica, obligaría a la repercusión del IVA en el momento del devengo y consiguiente emisión de factura y a su posterior corrección y devolución de la cantidad pagada, lo cual haría perder su operatividad a este mecanismo de las operaciones intracomunitarias. No nos extraña pues que la falta de conveniente regulación de este tema sea fuente de problemas.

3. Sujetos de la entrega de bienes exenta del IVA

3.1. El adquirente de los bienes o receptor de la entrega de bienes exenta

Ni la Ley ni el Reglamento utilizan la expresión *operadores intracomunitarios* para designar a quienes reciben las entregas de bienes exentas. Si dejamos a un lado a las personas jurídicas y volvemos a referirnos sólo a los empresarios, el artículo 25 del texto legal únicamente exige que el adquirente esté *“identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.”* Por su parte, el artículo 13 del texto reglamentario se limita a añadir que esa *condición* del adquirente *“se acreditará mediante el número de acreditación fiscal que suministre al vendedor.”* Estas normas suscitan la siguientes preguntas: ¿qué se entiende por tal *identificación* y cuál es ese *número de acreditación fiscal*?

El primer requisito nos conduce a **un adquirente que no es sujeto pasivo del IVA en España sino en otro Estado de la Unión Europea**, es decir, no opera en nuestro territorio como tal empresario que desarrolla su actividad en el mismo conforme a lo previsto en el artículo 4 de la Ley que delimita el hecho imponible, de modo que no es sujeto pasivo porque no tiene en nuestro país la *condición de empresario*, como dice el artículo 84.Uno.1º; la sede de su actividad económica no radica en territorio español, ni tiene en el mismo un establecimiento permanente ni su domicilio fiscal, lo que le otorgaría tal condición según el apartado Dos del precepto. Se limita a efectuar adquisiciones de bie-

nes para transferirlos a otro Estado miembro donde, en principio, actuará como tal empresario; aunque ese artículo 84.Uno de la Ley designa también en su número 2º como sujetos pasivos a los empresarios “*para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen*”, en nuestro caso las entregas de bienes, excluye expresamente de este mandato a los que disfruten de la exención en virtud del artículo 25. Por tanto, no estamos en presencia de sujetos pasivos del IVA español, aunque como tales adquirentes se verían obligados a soportar su repercusión si no fuera por esa exención otorgada por nuestro legislador.

Todo ello significa que estos adquirentes no tienen que cumplir las obligaciones propias de los sujetos pasivos enumeradas en el artículo 164 de la Ley; en consecuencia, no deben presentar declaraciones de alta, modificación o cese de sus actividades ni tienen que solicitar de la Administración española el número de identificación fiscal (apartados 1º y 2º de dicho precepto) No figuran en el censo de contribuyentes del IVA y por tanto no están *identificados* como sujetos pasivos del tributo; de ahí que no se les atribuya ninguna obligación formal por el Real Decreto 1041/1990, de 27 de junio, que regula las declaraciones censales que han de presentar los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios. Estas obligaciones no deben cumplirlas en España sino en el Estado miembro en que operan como empresarios según exige el artículo 25 de la Ley: allí es donde tienen que estar censados como tales sujetos pasivos del IVA correspondiente.

Una vez que llegamos a esta conclusión surge un **problema operativo básico: establecimiento de un método de control que permita conocer, con la agilidad que requiere el tráfico comercial, que la persona que recibe la entrega de bienes en nuestro territorio es realmente un operador intracomunitario, sujeto pasivo del IVA en otro Estado de la Unión Europea.** Esta es la cuestión.

La Ley 37/1992 no se ha ocupado de este asunto en ninguna disposición. Como hemos repetido, exige en su artículo 25 que la persona que recibe la entrega de bienes exenta tenga la condición de empresario en otro Estado miembro, pero no dice ni una sola palabra sobre cómo se prueba este requisito o se deja constancia del mismo. De modo que queda en el aire la constatación de una circunstancia que constituye el núcleo del otorgamiento de la exención, constatación que debe efectuarse por el empresario que realiza la entrega en el mismo momento de la operación y posteriormente por la Administración tributaria española.

No podemos atribuir al legislador la inocente idea que puede parecer implícita en esa escasa regulación: el operador intracomunitario presentará al empresario que le transmite los bienes el documento de identificación fiscal que ha obtenido en su país o el número de identificación fiscal que le ha sido atribuido en el mismo. Una solución de este tipo facilitaría enormemente el fraude mediante una declaración no veraz del adquirente. Si queremos que la exención se aplique automáticamente al tiempo que se lleva a cabo la operación (y este es el planteamiento de la normativa actual según

esperamos demostrar) esa comprobación no debe quedar a responsabilidad del transmitente, que no puede estar obligado a tener conocimientos técnicos y lingüísticos para llegar al convencimiento de que se le presenta un documento auténtico o se le declara un número correcto de identificación fiscal conforme a las normas de otro Estado. Tampoco se le podría exigir acceso rápido a algún tipo de consulta a la Administración de ese otro Estado miembro o a sus bases de datos, ni a esa consulta a puede obtenerse respuesta inmediata a través de cada una de las Administraciones nacionales si no hay una regulación específica de la misma. Cualquier remedio de este tipo queda fuera de la realidad del diario tráfico mercantil, de la que el legislador tiene buen conocimiento. Se trata, simplemente, de que el texto legal no se ha ocupado de solucionar este problema, tarea que deja en manos de las disposiciones reglamentarias.

Ya hemos visto, en efecto, que el artículo 13 del Reglamento dice que al adquirente acreditará que cumple el requisito exigido *“mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.”* Este mandato no trae causa de la Ley, que, insistimos, queda al margen del asunto, sino de las propias decisiones de ese texto reglamentario, que lleva a cabo varias importantes modificaciones en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por la que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal (que, por cierto, es la primera norma que habla de la *identificación* de los empresarios a efectos del IVA) Su exposición de motivos justifica esas modificaciones, y las que lleva a cabo en otros Reales Decretos, explicando que pretenden adaptarlos *“a las exigencias de la mencionada Directiva 91/680/CEE y garantizar así la correcta aplicación del régimen tributario de las operaciones intracomunitarias en el Mercado interior.”* Veamos las precauciones adoptadas para la correcta y segura aplicación de la exención comentada.

Cuando se dictó el Real Decreto 338/1990 no se había establecido aún en el IVA el actual régimen de las operaciones intracomunitarias; en consecuencia, no decía nada sobre ellas ni mostraba preocupación alguna por la identificación de los receptores de entregas de bienes exentas. Es pues el Real Decreto que aprueba el Reglamento del IVA el texto que se ve en la necesidad de poner en marcha algún mecanismo efectivo para que esos adquirentes pudieran acreditar su derecho a la exención. Hubiera podido buscar la solución obligándoles a disponer de un número de identificación fiscal como cualquiera de los empresarios dados de alta a efectos del IVA español, amparándose en el amplio mandato del artículo 113 de la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, según el cual todas las personas físicas y jurídicas quedaban obligadas a disponer de ese número y facilitarlo en sus relaciones con terceros que pudieran tener trascendencia tributaria, cosa que innegablemente sucede en el supuesto estudiado. Partiendo de una obligación legal formulada con tal ámbito subjetivo, el citado Real Decreto podía imponer, a nuestro juicio, esa obligación. Pero no lo hizo así. Se limitó a introducir una nueva norma en el Real Decreto 338/1990, en vigor desde 1 de enero de 1993, que dice así:

“Artículo 17. Confirmación del Número de Identificación Fiscal en las operaciones intracomunitarias

Las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios intracomunitarios podrán solicitar del órgano competente de la Administración tributaria la confirmación del Número de Identificación Fiscal atribuido por cualquier Estado miembro de la CEE a los destinatarios de dicha operaciones.”

Este precepto nos permite pues afirmar que **el documento a que se refiere el artículo 13.3 del Reglamento del IVA es el número de identificación fiscal que tenga asignado el receptor de la entrega de bienes exenta en su respectivo país, en que deberá estar censado como empresario que realiza adquisiciones intracomunitarias. El empresario que efectúa esa entrega desde España podrá confirmar a través de nuestra Administración dicho número**, según dice literalmente. Es evidente que se tratará de una comprobación meramente formal de que el número es correcto que sólo puede llegar hasta la constatación de que ante el Estado miembro correspondiente está identificado como tal ese sujeto pasivo del IVA, información de la que se dispone a través a través del censo agregado de los Estado de la Unión Europea designado como VIES o sistema de información de intercambio de información sobre el IVA. La Administración española no tiene que practicar sobre ese adquirente ningún otro tipo de control ni está obligada por nuestro ordenamiento a comunicar a la Administración del país de destino que los bienes han sido adquiridos exentos del tributo precisamente porque deben ser transferidos al mismo.

Puede darse el caso de que el receptor de la entrega de bienes exenta sea al mismo tiempo un empresario dado de alta en el censo español del IVA porque realice además en nuestro territorio otro tipo de operaciones sujetas. Esta persona tendría dos números de identificación fiscal: uno otorgado por la Administración española en cuanto que realiza aquí entregas de bienes o prestaciones de servicios y otro por la Administración del Estado miembro en que opere como realizador de adquisiciones intracomunitarias. En este supuesto, el número que debe facilitar cuando es receptor de esa entrega de bienes exenta es el otorgado por ese otro país.

3.2. El transmitente de los bienes o realizador de la entrega de bienes exenta

Será un **empresario sujeto pasivo del IVA en España porque desarrolla su actividad en el territorio nacional de aplicación del tributo**, que, en cuanto tal, realiza la entrega de bienes al adquirente a que nos hemos referido en el apartado anterior. Cumplido ese requisito, formalizada la operación conforme a las disposiciones vigentes y dejando constancia del número de identificación fiscal normal que le corresponda, sus circunstancias son ajenas a la aplicación de la exención, que, como hemos visto, sólo dependerá de la condición del adquirente y de que los bienes tengan como destino otro Estado miembro.

Sin embargo, como técnica elemental de control, parece ser que el Ministerio de Hacienda ha decidido disponer de información específica sobre los empresarios que efectúan las entregas de bienes exentas a un adquirente intracomunitario. En efecto, en el momento de redactar estas páginas tenemos conocimiento de un proyecto de real decreto preparado por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda por el que, entre otras cosas, se modifica de nuevo el citado Real Decreto 338/1990. Su exposición de motivos explica esta reforma en los siguientes términos:

“El Reglamento regula asimismo el Registro de operadores intracomunitarios, constituido básicamente por los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realizan entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, que hasta ahora sólo había sido indirectamente tratado en el apartado d) del artículo 2 y en el artículo 16 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, y de forma parcial, por mera referencia al Número de Identificación Fiscal a utilizar en dichas operaciones. La importancia de este Censo en el seno de la Unión Europea y en materia de cooperación administrativa entre los Estados aconseja que aparezca regulado con el debido detalle.”

Ese registro especial incluirá según el artículo 1.3 del proyecto no sólo a quienes lleven a cabo adquisiciones intracomunitarias sujetas sino también, y esto es lo que ahora interesa, a los empresarios que realicen las entregas exentas. Cabe pensar que quienes en el giro de su negocio lo hagan habitualmente así lo declararán a efectos de su inclusión censal; pero tanto ésta como la baja tendrán que ser lo suficientemente ágiles o efectivas para permitir que figuren temporalmente en dicha relación los empresarios que lleven a cabo aisladamente una operación o un grupo de esas operaciones.

Damos la mayor importancia a este futuro **Registro de operadores intracomunitarios** (si el proyecto se aprueba con la actual redacción será la primera norma de nuestro ordenamiento que utilice esa designación) Servirá como **instrumento de control** no sólo para la correcta aplicación de la exención, sino también como posible fuente de información del país de destino de los bienes con el fin de que allí se le exija el IVA correspondiente. Puede colaborar eficazmente a la lucha contra el fraude procedente de las operaciones intracomunitarias en nuestro país y en los demás Estado miembros. Hasta ahora, la carencia de una información suficiente de este tipo hace que el principal camino para que la Administración tenga conocimiento de las exenciones aplicadas sea el que abren sus propias actuaciones de comprobación e inspección.

4. El transporte de los bienes a otro estado de la unión europea

Este es el **requisito fundamental para disfrutar de la exención**. Las mercaderías no se someten a tributación en el país de origen precisamente porque van a ser transportadas al país de destino donde serán sometidas al IVA correspondiente. El artículo 25.Uno de la Ley exige por ello que los bienes sean *“expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al*

territorio de otro Estado miembro". El precepto se limita a esta declaración. Será luego el artículo 13 del Reglamento la norma que regule la justificación o prueba de esa envío en los términos que a continuación examinaremos.

Antes hemos de advertir que sólo se cumple ese requisito si existe una **transferencia física de los bienes a otro Estado miembro**, en el que se incorporarán a los procesos de producción y distribución hasta llegar a la fase final del mercado, directamente o bien transformados o incorporados a otros bienes; la transmisión de la titularidad de los mismos a un sujeto pasivo del IVA en otro país, o incluso las sucesivas transmisiones a empresarios de otros Estados, no da derecho a la exención si las mercancías permanecen en el país de origen, en nuestro caso, en España y se integran aquí en dichos procesos de producción y distribución. El hecho de que puedan permanecer almacenadas en los Estados de origen o de destino no cambia esta conclusión pues la entrega sólo estará exenta si los bienes han sido expedidos o transportados. En relación con este último comentario conviene saber que ni la Ley ni el Reglamento fijan plazo para esa expedición o transporte; nos ocuparemos de este tema al analizar sus modalidades. Pero lo que está claro es que sólo esa transferencia física fundamenta el derecho a la exención.

Puede pensarse que esta exigencia legal es demasiado estricta y que lo importante no es dónde están los bienes sino que paguen el IVA en uno u otro país cualquiera que sea el Estado en que permanezcan, porque, entre otras alternativas, cabe la posibilidad de que el operador intracomunitario de otro Estado que los adquiere en España puede cambiar el destino de los mismos con posterioridad a su adquisición y decidir incluso que sean negociados en nuestro territorio. Pero tal opinión es absurda en el régimen transitorio del IVA; eso es precisamente lo que pasará si alcanzamos la etapa definitiva de este tributo con el consiguiente pago del mismo en el país de origen sea cual sea el lugar de la Unión Europea a que vayan destinados. **Las actuales disparidades de tipos impositivos y la inexistencia de mecanismos de compensación de IVA entre los Estados miembros obligan a vincular la exención al hecho físico de la salida de los bienes del territorio del Estado que la otorga.**

Pasemos ahora a exponer los dos supuestos contemplados en la Ley y su desarrollo reglamentario.

4.1. Transporte de los bienes realizado por el vendedor

Este es el primer caso admitido por el artículo 25.1 del texto legal: el vendedor, es decir, el sujeto pasivo del IVA español que realiza en el territorio de aplicación del tributo la entrega de bienes, se encarga de su expedición o transporte a otro Estado miembro, bien directamente o bien a través de un tercero que actúa en su nombre y por su cuenta; aunque, a nuestro juicio, este último dato no tiene ninguna trascendencia, pues puede haberse convenido que los costes correspondientes sean asumidos por el adquirente o repercutidos al mismo.

Como hemos dicho, la Ley se limita a admitir este supuesto. Lógicamente, habrá que probar que los bienes han sido enviados a otro Estado. Y a tal fin, dice el artículo 13.2 del Reglamento, valdrá *“cualquier medio de prueba admitido en Derecho”*, aunque cita expresamente como documentos probatorios inequívocos *“los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.”*

Esta regulación no merece que nos extendamos en el comentario. **El vendedor que se ocupa del transporte no tiene ningún problema para la correcta aplicación de la exención ni corre por esta causa riesgo fiscal alguno**; él mismo tiene la prueba de que los bienes han sido remitidos al país de destino y ahí acaba su responsabilidad en cuanto sujeto pasivo del IVA que deja de satisfacerse por tratarse de una entrega exenta. Y a tal efecto le servirá cualquier medio de prueba admitido en Derecho; por supuesto, si realiza el transporte por sus propios medios no dispondrá del contrato o de la factura a que se refiere el texto reglamentario, pero podrá justificarlo por cualquier medio fehaciente como el documento de entrega, el acuse de recibo o la factura satisfecha por el adquirente por ese concepto. Y si lo hace a través de un tercero y por cualquier causa no dispone del contrato o de la factura, puede igualmente acudir a esos otros medios de prueba pues el Reglamento sólo cita esos documentos como los habitualmente emitidos en tales prestaciones de servicios sometidas al IVA (artículo 11.Dos.8.º de la Ley). De manera que en estos supuestos sólo es posible pensar en una improcedente aplicación de la exención si el empresario que realiza la entrega no cumple con sus deberes de documentación de sus operaciones como tal y como sujeto pasivo del IVA; si se atiene sin negligencia a estos deberes, su conducta sólo incurrirá en fraude en connivencia con el adquirente u organizado dolosamente por él mismo si opera al un tiempo como adquirente intracomunitario en el país de destino, directa o indirectamente.

No obstante, hay una cuestión que, a nuestro juicio, no ha sido debidamente atendida por las disposiciones comentadas; ya lo hemos advertido. Nos referimos al **momento en que debe aplicarse la exención**. La lectura de esas normas induce a pensar que parten de la premisa de que existe unidad de acto en cuanto a la entrega o transmisión de los bienes, la puesta a disposición del adquirente y consiguiente emisión de factura, su transporte por parte del vendedor y la aplicación de la exención. Evidentemente, no será así en la generalidad de los casos.

Recordemos que estamos ante compraventas mercantiles de bienes muebles; una cosa es el perfeccionamiento del contrato mediante el acuerdo de voluntades y otra la puesta a disposición del comprador de los bienes objetos del mismo, que es el momento en que éste puede retirarlos del establecimiento o en el que pueden serle entregados en el lugar convenido. Como analizamos el supuesto en que el vendedor debe realizar el transporte porque así lo han convenido las partes a la hora de la compraventa, podemos llegar a la conclusión de que la puesta a disposición de las mercancías se producirá en el momento en que hayan llegado al país de destino y estén listas para ser entregadas al adquirente en el lugar acordado. Por tanto, existirá esa *unidad de acto* que libera de problemas en la aplicación de la exención. Según el artículo 75.Uno.1º de la Ley

el devengo en las entregas de bienes se produce *“cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”*; ese es también el momento en que debe emitirse la factura como dice con claridad el Real Decreto 2402/1985, aún vigente, que regula el deber de los empresarios de su emisión y entrega, al vincularlo en su artículo 2.4 a *“la fecha en que se haya producido el devengo”*; y como ese día ya ha quedado acreditada la salida de los bienes del territorio nacional y su entrada en otro Estado miembro, puesto que allí se ponen a disposición del comprador, la exención puede aplicarse sin ninguna duda sobre su procedencia expidiéndose una factura sin repercusión de IVA (todo ello con independencia de las precauciones o garantías económicas que haya podido exigir el vendedor)

Sin embargo en la práctica de cada día no siempre se opera con esa corrección técnica, en especial en la fase del comercio mayorista, entre otras razones porque la norma fiscal no se ha ocupado de una regulación clara y coherente con el ordenamiento mercantil. Si atendemos a la realidad del mercado, es frecuente que vendedor y comprador celebren la compraventa sin otra formalización que la expedición de una factura que el primero emitirá en ese momento sin IVA puesto que aplicará la exención, entendiendo que en ese momento pone los bienes a disposición del comprador; este satisfará su importe y, en su caso, los gastos de transporte, aunque es normal la emisión de una segunda factura por esta prestación de servicios adicional (que sí estará sometida al IVA por el trayecto realizado en el territorio nacional conforme al artículo 70.Uno.2º de la Ley) y finalmente, en un momento posterior, el vendedor se ocupará de su expedición o transporte de los bienes, bien directamente, bien a través de un tercero, que serán recibidos más tarde en el lugar acordado de otro Estado miembro.

Pero entre la emisión de la factura en la que se aplica la exención y el transporte efectivo puede transcurrir un lapso de tiempo por causa de la mayor o menor diligencia del vendedor, por falta de medios o dificultades ajenas a la voluntad de las partes o incluso porque el propio adquirente solicite que el envío se practique en una determinada fecha; el legislador, al parecer, no ha tenido en cuenta esta realidad, pero en ese periodo pueden ocurrir cosas que afecten al planteamiento fiscal. Por ejemplo, sin entrar en conductas defraudatorias, el comprador puede decidir que los bienes permanecerán en España o negarse a recibirlos en el Estado de destino alegando cualquier incumplimiento contractual; el vendedor puede tener conocimiento de que el número de identificación fiscal de aquél no era correcto o de que ni siquiera tenía condición de operador intracomunitario (la consulta a la Administración española prevista en el artículo 17 de Real Decreto 338/1990 es voluntaria, no preceptiva) o por cualquier otra causa puede negarse a cumplir la prestación de servicios adicional que había asumido en el momento de la compraventa. Cualquiera de estas situaciones implicará que la exención fue incorrectamente aplicada en la factura emitida, pues no se cumplen los requisitos para disfrutar de la misma; y ello obligará a una rectificación conforme a las reglas generales del IVA, en particular, el artículo 89 de la Ley, cuyo número Dos dice que esa rectificación procederá también *“cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento análogo correspondiente a la operación.”*

Este complejo panorama podrían simplificarse si se revisa el criterio de devengo del tributo y la consiguiente emisión de factura en estas concretas operaciones en función del momento en que puede ser aplicada la exención sin temor de que más tarde pueda resultar improcedente. Conforme a la regla general, considerando las operaciones habituales, el IVA se devenga cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, como ya hemos dicho, y ese es también el momento en que debe emitirse la factura. En cambio, la exención sólo procede si las mercancías han sido efectivamente expedidas o transportadas a su destino; aunque en teoría ambos momentos deben coincidir si el vendedor se responsabiliza del transporte en la práctica la emisión de la factura suele ser anterior al mismo. Para esta revisión podría servir de pauta lo establecido en el citado artículo 75.Uno.6° para las transferencias de bienes corporales de una empresa para afectarlos a sus necesidades en otro Estado miembro; el devengo se produce “*en el momento en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes en el Estado miembro de origen*”; **aunque cuando el vendedor asume el transporte no dudamos en afirmar que debe entenderse que la puesta a disposición de los bienes se produce cuando llegan a su destino en el otro Estado miembro y pueden ser recibidos por el comprador.**

4.2. Transporte de los bienes realizado por el comprador

Es el segundo caso a que se refiere el artículo 25.Uno de la Ley. El receptor de la entrega de bienes exenta, es decir, el adquirente intracomunitario sujeto pasivo del IVA en otro Estado miembro, se encarga de la expedición o transporte de las mercancías al país de destino (directamente o través de un tercero) y, en consecuencia, reclama la aplicación de la exención a quien hace en España la entrega de bienes. **Esta alternativa es muy problemática. De ella derivan gran parte de los fraudes a las Haciendas de los Estados miembros y, en consecuencia, a la Hacienda de la Unión Europea así como de los conflictos entre las respectivas Administraciones tributarias y los sujetos pasivos del IVA. Su análisis es complejo.** Comenzaremos con el supuesto de que el comprador efectúe realmente el transporte, que, como se comprenderá, suscita dificultades menores que bien podrían ser solucionadas con algunas modificaciones legales y reglamentarias; en el apartado siguiente estudiaremos la hipótesis de que la expedición o transporte de las mercancías no llegue a efectuarse, en la que, en cambio, surgen varias cuestiones difíciles de solucionar.

Hablemos primero en términos generales para pasar luego a las soluciones normativas. Cuando el adquirente recibe los bienes o, con mayor precisión, cuando son *puestas a su disposición*, se devenga el IVA y es por tanto el momento en que puede solicitar la aplicación de la exención acreditando su condición de operador intracomunitario y declarando que asume el transporte a otro Estado miembro. Esta petición coloca al vendedor en una situación contradictoria: si se niega a emitir una factura sin IVA porque no le consta el traslado efectivo de los bienes, que es un requisito básico para disfrutar de la exención, evitará cualquier riesgo fiscal por indebida aplicación de la misma pero causará daño a su negocio porque es posible que el adquirente no realice la compra o provocará a éste el perjuicio de un incremento del coste al tener que satisfacer un tributo

del que en principio está exento y a cuya devolución tendrá derecho una vez que los bienes entren en el país de destino, devolución que, normalmente, recibirá después de haber tenido que pagar de nuevo el IVA en este último Estado. En cambio, si aplica la exención y expide la factura sin IVA facilitará la operación comercial al menor coste fiscal pero corre el riesgo de que el comprador no efectúe el transporte de los bienes y pierda el derecho a la exención porque en tal caso la Administración tributaria le reclamará la cuota que dejó de ingresar como sujeto pasivo del IVA así como los demás conceptos de la deuda tributaria y, si proceden, le impondrá las sanciones correspondientes.

Es muy difícil romper este círculo vicioso nacido del actual régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias y adoptar medidas operativas que sean acordes con su finalidad que no provoquen efectos no deseados en los derechos y obligaciones de los contribuyentes ni en la protección del crédito tributario. Y ello, principalmente, por las razones que se resumen a continuación.

- 1ª) Cualquier solución que pueda implicar algún tipo de limitación o restricción del derecho del adquirente a efectuar el transporte de los bienes irá en contra del contenido más elemental del principio de libertad de las actuaciones económicas que inspira la concepción del mercado que sustenta la Unión Europea.
- 2ª) Partiendo de la actual regulación del IVA, la alternativa de posponer la aplicación de la exención al efectivo transporte de las mercancías a otro Estado miembro debe ser rechazada, porque, como se ha dicho, ello obligaría al adquirente intracomunitaria a satisfacer el IVA en el país de origen, reclamando luego su devolución desde el país de destino, donde se vería también obligado a satisfacer el IVA correspondiente. Esto supondría mayor coste financiero y cumplimiento de deberes formales o *formalidades* a consecuencia del paso por fronteras interiores, como dicen las directivas comunitarias, en contra del propio mecanismo del tributo y de la finalidad perseguida por el régimen de las operaciones intracomunitarias.
- 3ª) El vendedor que transmite los bienes desde nuestro territorio es sujeto pasivo del IVA nacional. Y, si atendemos de nuevo a la actual regulación del tributo, no puede dejar de serlo. Recuérdese que el adquirente ni siquiera está identificado como sujeto pasivo del IVA ante nuestra Administración fiscal. Por tanto, a aquél corresponde la correcta aplicación de las normas, en este caso los artículos 25 de la Ley y 13 del Reglamento, y ante él se llevarán a cabo las actuaciones administrativas para comprobar o exigir el cumplimiento de los requisitos que dan derecho a la exención.

Esta es la realidad que debemos afrontar y estos son los motivos por los que es importante el esquema que diseñemos de funcionamiento de la exención. A nuestro juicio, las soluciones más convincentes vendrán de la revisión de las obligaciones del vendedor y de los sistemas de colaboración de las Administraciones estatales de la Unión Europea. Pero veamos ahora cuál es la respuesta dada por las disposiciones en vigor.

Nada podemos deducir del artículo 25 del texto legal, que parece desconocer el problema; se limita a enumerar los requisitos de obligado cumplimiento para el disfrute de la exención. Tampoco el artículo 13 del Reglamento nos aclara expresamente en qué momento debe aplicarse esa exención. Pero **podemos concluir de la interpretación de su número 2 que parte de la premisa de que en el supuesto que estudiamos se hará efectiva en cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, que es cuando se devenga el IVA y se debe expedir la factura; o sea, en un momento inexcusablemente anterior al transporte por parte del comprador.** Así se deduce del hecho de que el precepto cita como posibles medios de prueba del envío de las mercaderías a otro Estado miembro “*el acuse de recibo del adquirente*” y “*el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente*”.

Abrimos un breve paréntesis para manifestar nuestra extrañeza de que tales papeles puedan cumplir esa función, pero eso es lo que dice literalmente esta disposición. Esos documentos probatorios sólo demuestran que los bienes han sido puestos a disposición del comprador o entregados al mismo pero en ningún caso pueden justificar su expedición o transporte o el lugar en que se encuentran. Para ello tenemos que acudir a otros medios a los que también se refiere en concreto el artículo 13.2: “*copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación*” (entendemos por ésta el traslado físico de los bienes, que es de lo que trata el precepto, no la entrega de los mismos) Esta imprecisión técnica del precepto comentado más que servirnos como motivo de crítica nos da noticia de la complejidad del tema.

Volvamos a nuestro razonamiento. En coherencia con el mecanismo del IVA y con el tratamiento que debe darse a las operaciones intracomunitarias, el Reglamento da por supuesto que cuando el comprador asume el transporte a otro Estado de la Unión Europea de los bienes adquiridos en España, el vendedor aplicará la exención en el momento de la puesta a disposición o entrega de los bienes. Ello significa que parte de la idea de que lo normal, o *aquello que normalmente sucede*, será que estas compras las realicen operadores intracomunitarios que realmente llevan a cabo esa actividad y el transporte de las mercancías fuera de nuestro territorio. Además, aparece confiar en que el vendedor pondrá la debida diligencia en el conocimiento de su clientela y en mantener su negocio libre de riesgos fiscales, de manera que no sólo se ocupará de comprobar el número de identificación fiscal del adquirente sino que tendrá el suficiente conocimiento sobre el mismo para aplicar con certeza la exención del IVA. Las acciones y doctrina administrativa ofrecen buen número de datos que fundamentan esta apreciación.

Sin embargo, todos sabemos que nuestro mundo fiscal no es perfecto y que en el ámbito de las operaciones intracomunitarias abunda el fraude, y que una de las vías más simples de defraudación consiste precisamente en disfrutar de la exención del IVA en el país de origen sin transferir los bienes al país de destino. Debemos conocer ahora la reacción de nuestro ordenamiento.

5. El incumplimiento del deber de transportar los bienes a otro estado de la Unión Europea

5.1. Delimitación del supuesto de fraude

Las actuaciones administrativas demuestran que con cierta frecuencia nos encontramos ante operadores intracomunitarios que tienen esa condición desde un punto de vista formal o documental, puesto que disponen del correspondiente número de identificación fiscal, no facilitado por España sino por el Estado de la Unión Europea en que están identificados como sujetos pasivos del IVA, pero que desarrollan un **negocio fraudulento: consiste en no enviar fuera de nuestro territorio las mercancías que adquieren con exención de este tributo, normalmente en un comercio al por mayor, sino en volver a canalizarlas en los circuitos del mercado nacional que confían en que no estén controlados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, usualmente conocidos como *mercado negro* o como generadores de *dinero B*. Parten así de un margen comercial mínimo igual a la cuota del IVA que han eludido esos productos. Evidentemente, hay formas de defraudación mucho más complejas o sofisticadas, hasta el punto de que suele hablarse eufemísticamente de técnicas de *ingeniería financiera* (términos no sólo aplicables a la llamada *economía de opción*) entre las que destaca el denominado *fraude carrusel*. Pero no es necesario que nos adentremos en este terreno. A los efectos de nuestro estudio podemos limitarlos al sencillo supuesto anterior para conocer y valorar la reacción de las disposiciones en vigor y para formular propuestas sobre su posible reforma en la línea de combatir decididamente el fraude y aportar seguridad o ausencia de innecesarios riesgos fiscales a las operaciones empresariales.

Tampoco nos vamos a ocupar del fraude que pueda cometer el comprador en el país de destino, donde, lógicamente, tendrían que pagar el IVA correspondiente al valor de los bienes que salen de España. Él es el sujeto pasivo de ese IVA en cuanto tal adquirente intracomunitario, como dice el artículo 85 de la Ley desde la perspectiva de nuestro ordenamiento. Si la mercancía es realmente transportada a ese otro Estado miembro pero no se formula la declaración-liquidación, se habrá incurrido en una conducta típica de defraudación que, ciertamente, no es similar a la ocultación ante Hacienda de operaciones interiores, porque se trata de circulación interestatal de bienes que obliga a dejar constancia de su destino en el país de origen si se quiere disfrutar de la exención y que por tanto podría ser eficazmente combatida si la colaboración entre las distintas Administraciones nacionales pudiera llegar hasta la comunicación de esa declaración al país de destino. En cualquier caso, la persecución de estas conductas y la exigencia del cumplimiento de las obligaciones fiscales es competencia de la Administración de este último Estado miembro pues aquí es donde se han cometido las infracciones.

Este tipo de defraudación suele centrarse en mercancías de fácil transporte y elevado valor añadido o alto precio en el mercado en relación con su coste en la cadena mayorista con el fin de facilitar y rentabilizar la evasión fiscal. Ello hace especialmente atractivas en nuestro país a las bebidas alcohólicas, que presentan la conocida característica de

que están sometidas además a un elevado Impuesto Especial armonizado. Nos veremos pues obligados a estudiar luego la posible relación entre la exención del IVA y la posible devolución del Impuesto Especial. Pero estas operaciones se extienden también con frecuencia a productos sólo sujetos a IVA, no a esa tributación específica. A ellos nos referimos en este apartado.

5.2. La conducta del comprador

La consecuencia de lo expuesto es la siguiente: **si realmente la mercancía adquirida con exención de IVA no sale de España y es de nuevo comercializada en nuestro territorio sin satisfacer este tributo, los presuntos operadores intracomunitarios identificados como sujetos pasivos del IVA en otro Estado miembro, no en España, habrán cometido aquí varias infracciones.**

La primera de ellas consiste, precisamente, en no estar dados de alta como sujetos pasivos del IVA español. Está tipificada como tal infracción simple en el artículo 78 de la Ley General Tributaria:

“c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal.”

Esas obligaciones han sido reguladas básicamente en el Real Decreto 1041/1990.

En segundo lugar, teniendo en cuenta el modo en que adquirieron los bienes, en el momento de celebrar esta operación cometen en España otra infracción tipificada igualmente en el artículo 79 de la Ley General Tributaria:

“c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, desgravaciones o devoluciones.”

Esta norma nos conduce a un problema jurídico que no debemos analizar en este trabajo pero que debe quedar expuesto. El artículo 78 de la Ley General Tributaria, tras tipificar las infracciones simples, establece que la ley propia de cada tributo podrá a su vez tipificar otros supuestos de estas conductas de acuerdo con la naturaleza y características del mismo. Esta previsión se cumple en el caso de la Ley del IVA, cuyo artículo 170.Dos enumera algunas infracciones simples entre las que figura la siguiente:

“2º Disfrutar u obtener indebidamente, mediante declaraciones o manifestaciones inexactas, la aplicación de exenciones, supuestos de no sujeción o tipos impositivos inferiores a los procedentes, cuando el destinatario no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que efectúen las declaraciones o manifestaciones falsas o inexactas a que se refiere el párrafo anterior.”

La convivencia de ambos mandatos legales resulta problemática, puesto que el segundo supone una significativa modificación y limitación del primero en cuanto califica como simple una conducta infractora incluida en el supuesto general antes transcrito de infracción grave según la Ley General Tributaria.

Además, desde el momento en que realicen en nuestro territorio operaciones sujetas al IVA relacionadas con los bienes ya adquiridos sin proceder a su pago, incurrirán en una infracción grave que está inequívocamente tipificada en el artículo 79 de esa misma Ley:

“a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.”

Los preceptos a los que se remite este párrafo regulan el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales antes de que se formule requerimiento por parte de la Administración o de que se notifique la providencia de apremio.

Lógicamente, cometerán estas infracciones todos aquellos a quienes pueda imputarse su autoría, entre los cuales puede encontrarse el vendedor que aplicó la exención del IVA si actuó en connivencia con el comprador; falso operador intracomunitario, para llevar a cabo la defraudación.

5.3. La conducta del vendedor

Dejemos a un lado el supuesto a que acabamos de referirnos; el vendedor no ha protagonizado ni ha participado en ningún tipo de maquinación para cometer fraude fiscal. En ejercicio de su actividad mercantil, se ha limitado a transmitir los bienes a un operador intracomunitario, que formalmente era tal y disponía de un número de identificación fiscal correcto. Es evidente que no habrá cometido ninguna de las anteriores infracciones. Este no es el problema. Lo que ahora nos interesa es saber si actuó correctamente cuando aplicó a la compraventa la exención del IVA solicitada por el comprador.

Con fundamento en lo expuesto en páginas anteriores la respuesta tiene que ser positiva: **el vendedor que comprueba que está ante un operador intracomunitario mediante la constatación de su número de identificación fiscal a través de la consulta a la Administración y le transmite bienes aplicando la exención del IVA no comete infracción y actúa conforme a Derecho; por una parte, a ninguna otra precaución o actuación le obligan las disposiciones vigentes y, por otra, tales normas le permiten la aplicación de la exención con anterioridad a la expedición o transporte de los bienes por el vendedor al territorio de otro Estado miembro.**

La afirmación anterior debe ser matizada en el caso de que el vendedor no compruebe dicho número de identificación fiscal. El artículo 17 del Real Decreto

338/1990, que antes hemos reproducido, deja a su voluntad si formula o no la consulta, que desde luego en ningún caso es obligatoria. Por tanto el empresario que no se dirige a la Administración tributaria para confirmar ese número no incumple ningún deber; no hace nada contra el Derecho. Puede suceder, por ejemplo, que tenga ya conocimiento de ese operador intracomunitario, bien por haber realizado con él otras operaciones bien por cualquier otra vía o que la cuantía de la operación no justifique esa específica constatación a la vista del documento que le presenta el comprador. Pero si éste no cumple luego con el requisito del transporte, es posible que la Administración le impute falta de diligencia en el cumplimiento de sus deberes fiscales atendiendo a las circunstancias del caso como pueden ser; por ejemplo, pago de elevadas sumas en dinero efectivo o en monedas distintas del euro, desconocimiento absoluto de ese operador como cliente de su empresa, realización de una operación aislada, características del documento de identificación presentado o cualquier otra causa que, conforme a las reglas del razonamiento humano, pueda llevar a la conclusión de que fue negligente al aplicar la exención sin haber hecho esa previa consulta a la Administración tributaria, sobre todo si resulta que el pretendido operador intracomunitario carecía del necesario número de identificación fiscal. Repetimos que esa falta de diligencia, no será consecuencia automática de la falta de consulta, sino que deberá encontrar motivación en alguna de esas circunstancias especiales.

Debemos insistir en que según las normas en vigor la aplicación de la exención por parte del vendedor no está condicionada a la efectividad del transporte cuando el vendedor se ocupa de realizarlo, como se deduce del artículo 13 del Reglamento. Así lo demuestra que este precepto admita como medio de prueba en ese caso concreto el acuse de recibo o la copia de la factura con el estampillado del adquirente, que son documentos que deben amparar al transmitente frente a cualquier actuación de las Administraciones. La experiencia demuestra que este régimen de la exención resulta absolutamente insatisfactorio para la interpretación y doctrina administrativas. Pero esto es lo que se deduce de las disposiciones legales y reglamentarias, que encuentra su última explicación en la postura comunitaria de facilitar al máximo las operaciones comerciales entre los Estados miembros, evitando dilaciones u obstáculos que pudieran dificultar el tráfico mercantil o duplicar temporalmente las cargas fiscales. **Reiteramos por ello la afirmación de que el vendedor que actúa con diligencia y aplica la exención en el momento en que pone los bienes a disposición del adquirente basándose en documentos probatorios citados expresamente por el texto reglamentario ha actuado correctamente.**

6. La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Los artículos 78 y siguientes del Reglamento del IVA siguen las directivas comunitarias y exigen a los sujetos pasivos la presentación de la llamada **“declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias”**. Como en estas páginas sólo estudiamos el régimen de la exención del IVA en las entregas de bienes a los ope-

radores intracomunitarios, comenzamos por advertir que tienen este deber los empresarios, sujetos pasivos del IVA español, que realizan estas operaciones. Lo establece así el siguiente precepto:

“Artículo 79. Obligación de presentar la declaración recapitulativa.

1. Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los sujetos pasivos del Impuesto que realicen cualquier de las siguientes operaciones:

1º Las entregas de bienes destinadas a otro Estado miembro, exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartado Uno, Dos y Tres, de la Ley del Impuesto.”

Esta declaración se formula en un modelo oficial, que lleva el número 349 y que en nuestro país fue aprobado por la Orden de 26 de marzo de 1999. Por lo que se refiere a su contenido, el artículo 8º.1 obliga a consignar los datos de identificación de los proveedores y adquirentes y las bases imponibles de las operaciones celebradas, declarando además expresamente en el número 2 que tales datos deberán ser rectificados cuando se hubiera incurrido en error o cuando dicha base fuera modificada; esta previsión normativa es importante por el motivo que ahora se expondrá. En cuanto al plazo de presentación, el artículo 81.2 establece la regla general de que se trata de declaraciones trimestrales, presentadas durante los veinte días naturales siguientes a la finalización de esos periodos; sin embargo en su número 3 prevé la autorización de única declaración anual siempre que no se sobrepasen determinadas cantidades del valor de las entregas del año anterior.

Otorgamos máxima importancia a la presentación de este modelo desde una doble perspectiva. Por una parte, a nuestro juicio, su correcta presentación por parte del sujeto pasivo del IVA español no implica sólo el cumplimiento de un deber formal de los muchos a que deben hacer frente los obligados tributarios de nuestra época; debe servir además de **prueba de su diligencia a la hora de aplicar la exención** comunicando a la Administración los datos del comprador y el volumen de la operación. Y por otra, éste es un **documento trascendental para el control de estas operaciones** por nuestra Administración, pero ante todo por la Administración del país de destino de los bienes, porque a través de su conocimiento se le facilita enormemente la tarea de comprobar que el adquirente ha satisfecho el IVA que corresponda.

En los comentarios que siguen damos por supuesto que los empresarios que realizan estas entregas de bienes han presentado en tiempo y forma los modelos 349. Tampoco nos ocuparemos de la posible revisión de la forma y del contenido del actual modelo para convertirlo en un medio aún más efectivo medio de control interestatal.

7. Consecuencias del incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención. Vías de actuación de la administración tributaria

Una vez que Hacienda tiene conocimiento de que se ha celebrado una entrega de bienes sin repercusión de IVA que no cumple los requisitos para la aplicación de la exención llevará cabo actuaciones que irán prioritariamente dirigidas, en un orden lógico, a la exigencia de la cuota que se dejó de ingresar. Para ello tendrá que dirigirse al sujeto pasivo correspondiente. Comenzaremos por ello recordando quien ocupa esta posición en la transacción comercial comentada.

7.1. El vendedor como sujeto pasivo

La regla general establecida en **el artículo 84.Uno.1º de la Ley designa sujeto pasivo al empresario que realice la entrega de bienes sujeta al impuesto**; es evidente que el hecho de que sea aplicable una exención no modifica este mandato. Como es sabido, el texto legal no nos dice ante qué tipo de sujeto pasivo nos encontramos. No se ha atrevido a calificarlo de contribuyente, puesto que el mecanismo de la repercusión obligatoria hará que no sea él quien soporte la carga tributaria, que recaerá sobre el adquirente y finalmente sobre los consumidores; tampoco lo ha caracterizado como sustituto, figura en la que verdaderamente no debemos encuadrarlo habida cuenta de sus obligaciones y derechos. Estamos ante un sujeto pasivo *sui generis* con un derecho-deber de repercusión de la cuota cuya configuración ofrece relevante interés doctrinal. Pero no es el momento de plantear estas cuestiones. Nos limitamos pues a señalar quien se encuentra en esa posición según nuestro ordenamiento.

El citado artículo 84.Uno.2º enumera una serie de supuestos en los que será en cambio sujeto pasivo el empresario para quien se realice la operación, es decir, el adquirente de los bienes. Pero ninguno de sus apartados es aplicable al caso que analizamos; por el contrario, aparece expresamente excluido en la letra c') No se produce pues la llamada *inversión del sujeto pasivo* característica de las adquisiciones intracomunitarias, a las que resulta siempre aplicable conforme al artículo 85 de la Ley. Esa será la situación del adquirente de los bienes en el Estado miembro de destino de los mismos; pero no aparecerá como sujeto pasivo del IVA español devengado por la operación. En esta posición sólo encontraremos al vendedor; incluso en el supuesto de que el comprador será el único responsable del incumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención, como vemos en el siguiente apartado.

7.2 El comprador como responsable solidario

¿Modifica esta conclusión el hecho de que el incumplimiento de los requisitos para el disfrute de la exención sea imputable al comprador? No, por lo que respecta al carácter de sujeto pasivo del vendedor. Si, en cuanto que, junto al anterior, se situará el adquirente como responsable solidario. Así se deduce del artículo 87 del texto legal:

“Uno. Responderán solidariamente de la deuda correspondiente:

1º Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa, eludan la correcta repercusión del impuesto.”

La redacción actual de este precepto procede del artículo 5.Seis de la Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos desde 1 de enero de 2002. Esta norma había sido antes modificada por el artículo Único.Cinco del Real Decreto Ley 14/1997, de 29 de agosto y posteriormente por ese mismo precepto de la Ley 9/1998, de 21 de abril. El texto anterior de ese apartado era el siguiente:

“1º Los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubieran beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes con arreglo a derecho.”

Pero esta disposición se encontraba desde su inicio en la Ley 37/1992, cuyo preámbulo se expresa en estos términos:

“I I. Responsabilidad solidaria e infracciones.

Considerando las características de funcionamiento del Impuesto y la determinación de las obligaciones del sujeto pasivo que, en muchos casos, deberá aplicar tipos impositivos reducidos o exenciones en base exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones, la Ley cubre unja importante laguna de la legislación precedente, estableciendo la responsabilidad solidaria de aquellos destinatarios que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas se beneficiasen indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los procedentes conforme a derecho.”

Las palabras del preámbulo coinciden con la anterior redacción del precepto. Son explícitas sobre la situación en que se encuentra el sujeto pasivo que, como en la caso analizado, se ve requerido a aplicar una exención “en base exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones”; y a su propia diligencia, podría añadirse, para comprobar el número de identificación fiscal. Ya hemos dicho que las disposiciones en vigor no le obligan a otra cosa. Y al dar esta explicación el legislador demuestra que es consciente de ello. Sin embargo el texto legal llega a la paradójica de debe seguir siendo sujeto pasivo incluso si es engañado por la acción u omisión culposa del comprador; el cual, eso sí, pasará a ser responsable solidario como consecuencia de su conducta. **No acepta en ningún caso que este tipo de situaciones dé lugar a la inversión del sujeto pasivo, que es regla general en las adquisiciones intracomunitarias. Esta solución no nos parece satisfactoria desde nuestra perspectiva jurídica;** exponemos los motivos de nuestra desavenencia.

El primero de ellos es que no era necesaria esta declaración del artículo 87 de la Ley para que el comprador que tuvo esa conducta culpable sea responsable solidario del pago de la deuda (en este momento entendemos por tal la cuota del impuesto que no se repercutió por aplicación indebida de la exención) Eso ya lo dice el artículo 38 de la Ley General Tributaria:

“1. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.”

En la hipótesis que estudiamos el comportamiento del adquirente queda encuadrado en esa tipificación a título de causante de la infracción consistente en el incumplimiento de los requisitos necesarios para disfrutar de la exención. Se convertirá automáticamente en responsable solidario de la deuda por aplicación de este artículo 38 aunque no existiera el artículo 87 de la Ley del IVA. **Esta norma no era necesaria.** Parece aportar una solución mediante una lógica reacción del ordenamiento, pero ni dice nada nuevo ni esa es la medida que debió adoptarse, porque, en nuestra opinión, lo procedente hubiera sido no aplicar ese mandato de la Ley General Tributaria y designar único sujeto pasivo a tal comprador o regular de forma distinta la aplicación de la exención. Porque hay otras razones de crítica del artículo 87.

7.3 Actuación de la administración tributaria

Puesta en marcha la comprobación o inspección y detectado el incumplimiento fiscal, la Administración podrá exigir el pago de la deuda a las dos partes que intervinieron en la transacción comercial indebidamente exenta: al vendedor; en cuanto sujeto pasivo que no pierde esa condición en este tipo de operaciones cualquiera que sea su conducta; al comprador que incumple los requisitos, pues en tal caso, y sólo en este caso, será designado como responsable solidario. Por supuesto, esta última vía de acción le obliga a dictar el acto administrativo de derivación de responsabilidad según lo establecido en el artículo 37.4 de la Ley General Tributaria. A la hora de las actuaciones reales, aquí surgen una primera fuente de problemas.

7.3.1 Exigencia de la deuda tributaria al adquirente de los bienes

La realidad nos enseña que **la Agencia Tributaria evitará dirigirse al adquirente porque para hacer efectiva esta vía deberá superar dos obstáculos. El primero de ellos, la simple localización del comprador y la correcta notificación de los actos administrativos procedentes. El segundo, el expediente de derivación de responsabilidad.**

No podemos olvidar que el comprador no es un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA español; es un presunto operador intracomunitario no un empresario establecido en España, lo que significa que normalmente no tendrá en nuestro territorio el domicilio fiscal, no desarrollará en el mismo su actividad económica (salvo esas adquisiciones) ni tendrá abierto establecimiento permanente, como dice el artículo 84.Dos de la Ley. Se darán todas esas circunstancias en el Estado miembro que le ha facilitado el número de

identificación fiscal, pero no en España. Excepcionalmente puede que no sea así; nada impide que un empresario que actúa como tal en nuestro país desarrolle al mismo tiempo su actividad en otro Estado miembro como tal adquirente intracomunitario (dispondrá de dos números de identificación fiscal y aquí deberá comunicar el segundo para las entregas exentas) y en este último caso nuestra Administración no tendrá especiales problemas para localizarlo y practicar las referidas liquidaciones; por tanto, ya se ocupará él de cumplir sus obligaciones fiscales. Pero, como decimos, éste será un supuesto excepcional.

Se da además el agravante de que este tipo de fraude no responde a la conducta aislada de quien se niega a cumplir un concreto deber tributario; la cosa no funciona así puesto que las mercancías adquiridas con esa defraudación vuelven a ser comercializadas a través de circuitos ilegales de distribución. Y ello exige un cierto nivel de organización, de maquinación para defraudar, hasta el punto de que usualmente suele hablarse del *fraude organizado* utilizando términos paralelos a la frecuente expresión *crimen organizado*. De ahí que sea frecuente que aparezcan formalmente como operadores intracomunitarios personas que no llevan a cabo una actividad empresarial real en el país del pretendido destino de los bienes, desconocidos como empresarios, prácticamente insolventes, difíciles de ubicar, que sólo realizan operaciones temporalmente, mientras que los organizadores y beneficiarios últimos de la defraudación permanecen ocultos, sin que sea fácil su descubrimiento a través de los procedimientos de comprobación e inspección, es decir, sin una investigación policial propiamente dicha. Su localización y la consiguiente notificación de los actos administrativos correspondientes no es fácil y lleva su tiempo.

Superado este obstáculo, hay que abrir el expediente de derivación de responsabilidad conforme a lo establecido en los artículo 37.4 de la Ley General Tributaria, 32 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y 12 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990) Se trata de un procedimiento contradictorio, que exige por tanto la audiencia del interesado, que obliga a conceder plazo para el ingreso voluntario de la deuda y que puede convertirse en sí mismo en un conflicto administrativo y judicial, con suspensión, en su caso, del acto administrativo impugnado, aunque después de las observaciones anteriores se comprenderá que tal suspensión, que exige garantías, será absolutamente excepcional.

Y aún hay que hacer efectivo el crédito. No debe pues resultar extraño que en la práctica generalidad de los casos la Administración renuncie a actuar frente al responsable solidario. No obstante, si lo hiciera y consiguiera el cobro de la deuda todos los problemas planteados por la normativa expuesta y por la existencia del fraude quedarían correctamente solucionados. Como suele decirse, *miel sobre hojuelas*.

7.3.2 Exigencia de la deuda tributaria al vendedor de los bienes

La actuación por esta vía presenta justamente las características contrarias al caso anterior. El vendedor que realiza la entrega de bienes es un empresario identificado como sujeto pasivo a efectos del IVA español, que desarrolla su actividad en nuestro territorio y que aquí tiene su domicilio fiscal o establecimiento permanente. No habrá pues problemas especiales para su localización ni para la notificación de actos administrativos y normalmente será una persona con suficiente solvencia para hacer frente al pago de la deuda que se le reclama; además es el obligado principal. A él se dirigirán las actuaciones administrativas.

Comprendemos que la Agencia Tributaria tiene el deber de hacer efectiva la aplicación del sistema fiscal y ha de buscar la rapidez y garantía de cobro de sus créditos. También es evidente que se ve obligada a aplicar el ordenamiento jurídico vigente al margen de las posibles deficiencias de su concepción y formulación (que hemos de atribuir al legislador o al Gobierno que dicta la disposición reglamentaria, aunque todos sabemos que la Administración tributaria no es ajena al asunto) Pero **un sujeto pasivo del IVA que efectúa una entrega de bienes con destino a otro Estado miembro y está obligado a aplicar, y aplica correctamente, las normas de exención no debe verse sorprendido por la exigencia del pago del tributo a causa de la conducta infractora de quien se beneficia de la misma. Esta vía puede conducir a resultados inadmisibles.**

Si los órganos competentes de la Agencia Tributaria llegan a la conclusión de que procedía el pago del tributo, no la exención, el sujeto pasivo que satisface la cuota evadida tendría que repercutirla al comprador que provocó la evasión conforme a los artículos 88 y siguientes de la Ley del IVA; en estos preceptos no hay ninguna limitación a este derecho-deber en el caso estudiado de entrega de bienes a un operador intracomunitario. Pero si tenemos en cuenta los plazos habituales de las actuaciones administrativas y de duración de los procedimientos, será prácticamente inevitable que entre en juego el artículo 88.Cuatro de esa Ley, que declara que el derecho a la repercusión se perderá cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, si es que tal derecho no es prácticamente inoperante a la vista de las circunstancias habituales antes expuestas de los presuntos operadores intracomunitarios. Así pues, el vendedor se verá obligado a asumir el IVA en contra de la lógica interna y regulación básica de este tributo en su complejo régimen transitorio. Es explicable que el sujeto pasivo que comete una infracción no pueda repercutir las cuotas que luego se ve obligado a soportar a consecuencia de su conducta infractora. Ahí está, como buen ejemplo, lo preceptuado en el artículo 89.Tres.2º del texto legal. Pero no es admisible que el vendedor que ha actuado correctamente se vea obligado a soportar una carga fiscal que no le corresponde a causa de la infracción cometida por un tercero, que de ella se beneficia; e insistimos en que ello va contra la lógica interna del IVA, que es un tributo pensado para que lo soporten los

adquirentes de los bienes y en el caso de tales operadores intracomunitarios para que lo paguen en el país de destino de los mismos.

¿Podría formularse alguna interpretación de los preceptos comentados que protegiera al vendedor de las posibles acciones administrativas derivadas del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención cuando ha actuado con diligencia y tal incumplimiento es exclusivamente imputable al comprador? Esta pregunta tiene difícil respuesta.

Ya hemos afirmado que, a nuestro parecer, las consecuencias básicas del ese esquema normativo son, por una parte, que el hecho cierto de que el transmitente de los bienes sea quien soporte la carga derivada de este impuesto va en contra del principio de capacidad contributiva proclamado por el artículo 31.1 de la Constitución; y, por otra, que ese régimen no respeta la propia concepción del tributo ni los criterios que inspiran el tratamiento de las operaciones intracomunitarias en el periodo transitorio. Sin embargo, no albergamos la menor esperanza de que tales conclusiones sean operativas ante la Administración tributaria si no hay una declaración de inconstitucionalidad por parte Tribunal Constitucional o una sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo que pongan en cuestión las normas españolas, o cualesquiera otras similares de un Estado miembro, por falta de adecuación o de respeto a las directivas comunitarias. Y hasta el momento actual no hay ningún pronunciamiento en esa línea. También cabría razonar en el sentido de que cuando la exención ha sido correctamente aplicada en el momento de la puesta a disposición del comprador de los bienes transmitidos, el incumplimiento posterior del transporte al país de destino por parte de éste es una infracción que debe ser sancionada pero no da derecho a reclamar la cuota al sujeto pasivo si éste no puede repercutirla al adquirente. Pero de nuevo hemos de confesar que no creemos que una interpretación de este tipo, *finalista* y *principalista*, pueda tener éxito ante la Agencia Tributaria mientras que la Ley siga designando al vendedor como sujeto pasivo del IVA en esas circunstancias.

7.4 Referencia a las sanciones

Con brevedad, nos limitamos a decir que en el caso analizado la Administración podrá imponer al adquirente las sanciones que correspondan a las infracciones tipificadas en la Ley General Tributaria o en la Ley reguladora del tributo, que ya quedaron expuestas. En cambio, no puede sancionar al vendedor que actuó sin negligencia en los términos que se han explicado, puesto que no comete ninguna infracción tributaria quien aplica la exención después de haber comprobado a través de nuestra Administración el número de identificación fiscal que le presenta el comprador y una vez que cuenta con se declaración sobre el destino de los bienes y su compromiso de efectuar el transporte. Otra cosa sería si su actuación no fue diligente o si el incumplimiento de los requisitos para la exención es también imputable al mismo en cuanto autor de la infracción o con-

vencia o colaboración con los autores. Pero entonces la carga de la prueba corresponde a la Agencia Tributaria.

8. La posible vinculación entre la exención del IVA y la devolución de los impuestos especiales

Las páginas anteriores se refieren a entregas con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea cualesquiera que sean los bienes objeto de las mismas y siempre que esté sujetos al IVA. Pero ya dejamos apuntado que cuando se trata de productos que están además sometidos a los Impuestos Especiales armonizados por las directivas comunitarias (alcoholes, hidrocarburos y tabacos, en el momento actual) el tema debe ser objeto de un planteamiento especial, puesto que también estos tributos diseñan un régimen específico para las operaciones intracomunitarias.