

DUA DE EXPORTACIÓN

Tratamiento fiscal en operaciones de exportación de productos agrícolas a terceros países.

| | |
|---------------------------|--|
| NUM-CONSULTA | V1732-17 |
| ORGANO | SG DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO |
| FECHA-SALIDA | 05/07/2017 |
| NORMATIVA | Ley 37/1992 art. 21 y 25 |
| DESCRIPCION-HECHOS | <p>La consultante, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, va a realizar operaciones de exportación de productos agrícolas a terceros países, adquiriendo, al efecto, productos en condiciones de entrega FCA-puerto de origen a una fábrica situada también en dicho territorio, que será quien figure como exportadora en el correspondiente DUA de exportación.</p> <p>En otras ocasiones, las mercancías serán envidadas en las mismas circunstancias con destino a otro Estado miembro.</p> |
| CUESTION-PLANTEADA | <p>1º Aplicación de la exención a la exportación de bienes del Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas efectuadas por el fabricante a la consultante, siendo esta última quien se hará cargo del transporte internacional.</p> <p>2º Aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas efectuadas por el fabricante a la consultante cuando se destinen a otro Estado miembro en las mismas condiciones.</p> <p>3º ¿Debe entenderse que una mercancía ya ha sido expedida fuera de la Comunidad cuando, una vez despachada para la exportación, está situada en la terminal de carga del recinto aduanero a la espera de ser embarcada?</p> <p>4º ¿Si en la operación intervienen más de un fabricante y es la consultante quien se encarga de agrupar las mercancías, como se realizará el despacho de la mercancía por parte de los distintos fabricantes?</p> <p>5º ¿Quién debe constar como operador o exportador de la mercancía a efectos de los documentos exigibles a efectos sanitarios?</p> |

**CONTESTACION-
COMPLETA**

La presente contestación a la consulta sustituye a la anterior de fecha 30 de marzo de 2017, nº V0802-17, que por lo tanto queda anulada.

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece lo siguiente:

1. - El artículo 21, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece:

"Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

(...)"

Por su parte, el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (BOE de 31 de diciembre), en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley del impuesto establece lo siguiente:

"1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

1º. Entregas de bienes exportados o enviados por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

En estos casos la exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera.

A efectos de justificar la aplicación de la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

(...)"

La doctrina de este Centro directivo ha establecido, en relación con operaciones de exportación similares a las consultadas, que existen dos entregas de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una, la efectuada por el fabricante a la consultante y otra, la efectuada por la consultante a favor de su cliente establecido fuera de la Comunidad Europea.

Existiendo dos entregas de los mismos bienes y un único transporte con destino a un país o territorio tercero, dependiendo de a cuál de las entregas se vincule el

transporte resultará o no exento el primer hecho imponible, la entrega realizada por la consultante. De acuerdo con la normativa antes citada existen, por tanto, las siguientes posibilidades:

1º) El supuesto de exención previsto en el artículo 21, número 1º de la Ley 37/1992 no resultará aplicable a la entrega de bienes efectuada por el fabricante a la consultante cuando el transporte de los bienes con destino a la exportación no se produzca con ocasión de tal entrega, sino que dicho transporte esté vinculado a la entrega posterior que de los mismos bienes la consultante en favor de un tercero establecido fuera de la Comunidad Europea. En ese caso, el fabricante deberá repercutir a la consultante el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la entrega de bienes que realiza en su favor.

En este caso quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega efectuada por la consultante a los destinatarios no comunitarios de los bienes que ha adquirido, a condición de que dichos bienes sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad por la consultante o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta suya. La exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera.

La justificación de la aplicación de la exención deberá efectuarse por el cliente de la consultante de acuerdo con lo previsto en el artículo 9, apartado uno, número 1º del Reglamento del Impuesto.

2º) Cuando el transporte esté vinculado a la primera entrega de bienes, en este caso a la transacción efectuada entre la consultante y el fabricante, podrá aplicarse la exención prevista en el artículo 21.1º antes citado, por tratarse de una exportación.

En particular, será aplicable la exención del artículo 21.1º cuando sea el fabricante el que expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad, apareciendo ante la Aduana como exportador en nombre propio de los bienes entregados.

En resumen, aplicando los preceptos transcritos y la doctrina de este Centro Directivo las entregas realizadas por el fabricante en el territorio de aplicación del Impuesto estarán únicamente exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos planteados en el escrito de consulta, cuando sea el fabricante quien formalice como exportador el Documento Único Administrativo (en adelante, DUA) de exportación al estar la consultante establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, y ello aun cuando los bienes que están destinados a la exportación se envíen directamente por la consultante desde la fábrica al puerto de exportación.

En todo caso deberán cumplirse los demás requisitos exigidos por el artículo 9 del Reglamento del Impuesto.

La vinculación del transporte a la primera entrega de bienes podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar como exportador de los bienes el fabricante.

A este respecto, debe recordarse lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.Uno, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

Respecto del transporte que expide las mercancías fuera del territorio de la Comunidad, debe aquí hacerse mención a la doctrina de este Centro Directivo en relación con las ventas en cadena de bienes destinados a la exportación puesta de manifiesto en la contestación a la consulta de 10 de marzo del 2015 y el número V0785-15 en la se cuestiona acerca de la aplicación de supuesto de exención contemplado en el artículo 21.1º de la Ley del impuesto a la primera entrega efectuada por el proveedor de la mercancía a un adquirente establecido en el territorio de aplicación del impuesto y que realiza no sólo el transporte de la mercancía desde las instalaciones del proveedor hasta la aduana de salida sino también el transporte internacional de las mismas figurando, no obstante, el proveedor como exportador en el DUA de exportación.

En la contestación a dicha consulta se concluye que la primera entrega efectuada por el proveedor establecido en el territorio de aplicación del impuesto estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule a dicha entrega y así quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, con la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el proveedor como exportador, en nombre propio, en el DUA de exportación, y lo anterior “tanto si el transporte desde el almacén de la consultante hasta la aduana de salida, lo realiza la propia consultante o su cliente establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos, y ya se haga cargo del

transporte internacional, la consultante, su cliente, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos.”.

De conformidad con toda la normativa y doctrina anterior así como de los antecedentes de hecho descritos en el escrito de consulta, las adquisiciones efectuadas por la consultante a un proveedor establecido en el territorio de aplicación del impuesto estarán exentas del impuesto en la medida en que éste figure como exportador en el DUA de exportación de las mercancías.

Por último, tratándose de ventas en cadena, la Resolución de 27 de junio de 2012, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recoge las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA) (BOE de 17 de julio), establece, dentro del Capítulo 3º referido a las exportaciones lo siguiente:

“Indicaciones especiales documentos presentados certificados y autorizaciones.

Se indicarán las menciones requeridas por las normativas específicas de aplicación, distintas de las citadas en las instrucciones de la casilla 31 y se identificarán los documentos que se adjuntan a la declaración. Tanto las indicaciones como los documentos están codificados como se explica a continuación:

(...)

c) Otras indicaciones necesarias para completar la información aportada por los datos expresados en otras casillas y cuya codificación estará incluida en la misma tabla que los documentos. Cabe destacar las siguientes:

Cuando se trate de una “venta sucesiva o en cadena” (exista más de una entrega previa a la exportación cuya finalidad sea dicha exportación y que pueda acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 21.1º de la Ley del IVA), y la declaración de exportación figura a nombre del primer transmitente, podrá identificarse en esta casilla al adquirente/vendedor intermedio mediante el código de documento “5006” e incluir el NIF y nombre del mismo. Además deberán identificarse las facturas correspondientes.

(...).”.

2.- En relación con la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes, el artículo 25 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 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.

(...)”.

Adicionalmente, el artículo 13 del Reglamento del impuesto, dispone:

“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:

1º. Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.

2º. 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.

(...)”.

La entrega interior de la fábrica a la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto, sin que sea relevante que las mercancías se transporten, en su caso, directamente desde la fábrica del proveedor, y por su cuenta, a un puerto de salida en el territorio de aplicación del Impuesto con destino a otro Estado miembro.

Las disposiciones anteriores han sido interpretadas en reiteradas ocasiones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea como con ocasión de la sentencia de 6 de abril del 2006, EMAG Handel Eder asunto C-245/04 en la que se dispone que cuando tienen lugar dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos y hay un solo transporte comunitario de dichos bienes, dicho transporte solo puede imputarse a una de

las dos entregas, con independencia de cuál de los sujetos pasivos (primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adquirente) tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte. Según sea la primera o la segunda entrega la que dé lugar a la expedición o transporte intracomunitario de la mercancía, se tratará de una primera entrega intracomunitaria y una segunda entrega interior en el Estado miembro de destino, o bien de una primera entrega interior en origen y una segunda entrega intracomunitaria también en origen, respectivamente.

En la sentencia del 16 de diciembre de 2010 en el asunto C-430/09 Euro Tyre Holding BV el Tribunal determinó que la imputación del transporte a una u otra entrega dependería de una apreciación global de todas las circunstancias particulares que permitiesen determinar cuál de esas dos entregas cumpliría todos los requisitos para ser considerada como una entrega intracomunitaria.

Asimismo señaló el Tribunal que, en circunstancias como las del asunto principal, en las que el transporte se efectuaba por el primer adquirente del bien, dicho transporte intracomunitario debería imputarse a la primera entrega cuando dicho adquirente:

- obtuvo el poder de disponer del bien en calidad de propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega,
- manifiesta su intención de transportar dicho bien a otro Estado miembro,
- se presenta con su número de identificación a efectos del Impuesto atribuido por este último Estado y,
- siempre que el poder de disponer del bien en calidad de propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario.

El Tribunal consideró que para poder determinar cuál de las dos entregas era una entrega intracomunitaria, se debía tener en cuenta, además del requisito relativo al transporte, cuándo y dónde se produjo en cada una de las entregas la transmisión del poder de disposición de los bienes y, en la medida de lo posible, cuáles eran las intenciones que albergaba el primer comprador en el momento de la adquisición, siempre que éstas se pudiesen deducir a partir de elementos objetivos.

Además, aclara el Tribunal que el hecho de que el segundo adquirente estuviera implicado en el transporte no es un dato que permita concluir que el transporte debe imputarse a la segunda entrega. Asimismo, la circunstancia de que las mercancías no fueran transportadas al destino de los primeros adquirentes tampoco permite excluir que el transporte se efectuara en virtud de la primera entrega.

Por tanto, en aquellas operaciones en las que se producen dos transmisiones consecutivas de bienes y, sin embargo, un único transporte intracomunitario, deberá determinarse con cuál de las transacciones está relacionado el transporte pues sólo esa operación estará exenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 138 de la Directiva y el artículo 25 de la Ley 37/1992.

A este respecto, es criterio de este Centro Directivo que el análisis del vínculo del transporte intracomunitario a una u otra entrega debe efectuarse en cada caso concreto, debiéndose tener en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta y teniendo en cuenta las circunstancias descritas en el escrito de la consulta, parece inferirse que las entregas efectuadas por el proveedor de productos agrícolas a la consultante no estarán exentas del impuesto en virtud del artículo 25 de la Ley 37/1992.

B) En relación con los tributos que recaen sobre el Comercio Exterior y las formalidades aduaneras de exportación, se informa lo siguiente:

3.- El apartado 1 del artículo 158 del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (DO L 269 de 10 de octubre), establece que: "Todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate".

El artículo 170, por su parte, dispone en su apartado 1, primer párrafo, que: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 167, apartado 1, la declaración en aduana podrá ser presentada por toda persona que pueda facilitar toda la información que se exija para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero respecto del cual se declaren las mercancías. Dicha persona también podrá presentar las mercancías de que se trate o hacerlas presentar en aduana". No obstante, el apartado 2 del mismo artículo dispone que: "el declarante deberá estar establecido en el territorio aduanero de la Unión."

Asimismo, el artículo 194.1, párrafo primero del Código Aduanero establece que: "Cuando se cumplan las condiciones para incluir las mercancías en el régimen de que se trate, y siempre que no se haya aplicado restricción alguna a las mercancías, ni estas sean objeto de prohibición, las autoridades aduaneras autorizarán el levante de las mercancías tan pronto hayan sido comprobados los datos de la declaración en aduana, o hayan sido aceptados sin comprobación."

El artículo 267. 4. del Código aduanero dispone que "Las autoridades aduaneras concederán el levante para la salida a condición de que las mercancías

correspondientes salgan del territorio aduanero de la Unión en el mismo estado en que se encontraban en el momento de:

- a) la admisión de la declaración en aduana o la declaración de reexportación;
- (...).”

El artículo 269.1 establece que “Las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación”.

A su vez, el apartado 19 del artículo 1 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (DO L 343 de 29 de diciembre), considera como exportador:

- “a) la persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que, en el momento en que se acepta la declaración, es titular del contrato con el destinatario en un tercer país y está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión,
- b) el particular que transporta las mercancías que se vayan a exportar cuando estas mercancías estén contenidas en el equipaje personal del particular,
- c) en los demás casos, la persona establecida en el territorio aduanero de la Unión, que está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión”

De este artículo se deduce que las condiciones exigidas con carácter general para ser exportador y referidas al momento de aceptación de la declaración de exportación son: estar establecido en el territorio aduanero de la Unión, ser titular del contrato con el destinatario en un tercer país y estar facultado para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión, o, en su caso, a falta del contrato con el destinatario en un tercer país, estar facultado para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino fuera del territorio aduanero de la Unión.

4.- Con independencia de lo anterior, y contestando a lo planteado en el apartado 3º de la Consulta, no se considera expedida fuera de la Comunidad a efectos aduaneros una mercancía que, aunque haya sido despachada de exportación, se encuentra posicionada en el recinto aduanero a la espera de ser embarcada. Respecto de la cuestión formulada en el apartado 4º de la consulta, se trata de una cuestión comercial, de grupajes de mercancías, que tiene que

ser determinada por el exportador.

Asimismo, respecto a las cuestiones planteadas en el apartado 5° de la consulta, el consultante deberá dirigirse a los Servicios de Inspección Sanitaria de Comercio Exterior.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

FIDE