

IMPUESTOS ADUANAS

Devolución de impuestos en la compraventa de equipos de medición.

NUM-CONSULTA	V2908-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	14/11/2018
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 21-. Real Decreto 1629/1992, art. 9
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto dedicada a la compraventa de equipos de medición.</p> <p>Vende uno de dichos equipos a un particular brasileño que se encuentra en Portugal, a donde se envía el equipo, si bien su intención es llevarlo consigo posteriormente a Brasil.</p> <p>El adquirente brasileño no presentó la factura ante la aduana portuguesa en el aeropuerto de Lisboa para su sellado aunque la declaró debidamente a su llegada a Brasil realizando los trámites aduaneros requeridos por las autoridades de ese país.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Si el adquirente brasileño cumple las condiciones necesarias del régimen de viajeros para que la consultante pueda devolver el importe del impuesto repercutido con ocasión de la venta del equipo.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. En primer lugar debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 68, apartados tres y cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):</p> <p>“Tres. Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurren los siguientes requisitos:</p>

1.º Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.

2.º Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

3.º Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13, número 2.º de esta Ley.

b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el apartado dos, número 2.º del presente artículo.

c) Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes

4.º Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos de los números anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas efectuadas en las condiciones señaladas en este apartado, aunque no se hubiese superado el límite cuantitativo indicado, cuando los empresarios hubiesen optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

En la aplicación del límite a que se refiere este número debe considerarse que el importe de la contraprestación de las entregas de los bienes no podrá fraccionarse a estos efectos.

Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro cuando concurren los requisitos a que se refieren los números 1.º, 2.º y 3.º del apartado anterior y el importe total de las mismas, excluido el impuesto, haya excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en dicho Estado a estos efectos.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso a partir del momento en que el importe de los mismos supere los límites cuantitativos que establezcan los respectivos Estados miembros de destino.

Podrán optar por aplicar lo dispuesto en este apartado, en la forma que reglamentariamente se establezca, los empresarios cuyas ventas con destino a otros Estados miembros no hayan superado los límites indicados. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los Impuestos Especiales.”

Para la contestación de esta consulta se partirá de la hipótesis de que el importe de las ventas a distancia efectuadas por el constante y que tuvieran por lugar de destino Portugal no ha excedido, excluido el impuesto, durante el año natural precedente de los límites fijados por Portugal y, por tanto, dicha entrega de bienes se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto estando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- De acuerdo con el artículo 21 de la Ley 37/1992, en la redacción dada al mismo por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4 de julio), vigente desde el 5 de julio:

“1.º Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

(...)

2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

(...)

Estarán también exentas del impuesto:

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.

c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.

d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

(...).”.

La redacción anterior del artículo 21.2º, vigente hasta el 4 de julio de 2018, señalaba lo siguiente:

“2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

(...)

Estarán también exentas del impuesto:

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

El reembolso a que se refiere el párrafo anterior sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.

b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.

c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.

d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.”.

Adicionalmente, el artículo 117 de la misma Ley, en relación con las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros, dispone lo siguiente:

“Uno. En el régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2º de esta Ley, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

Dos. La devolución de las cuotas a que se refiere el apartado anterior también procederá respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

Tres. La devolución de las cuotas reguladas en el presente artículo podrá realizarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.”.

Por otra parte, el procedimiento de reembolso del impuesto devengado con ocasión de la entrega de bienes a los viajeros es objeto de desarrollo por el artículo 9 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) que establece, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1075/2017, de 29 de

diciembre (BOE del 30 de diciembre), por el que se modifican, entre otros, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que:

“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:

(...)

2.º Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste en los siguientes casos:

(...)

B) Entregas en régimen de viajeros.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas:

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en factura.

b) La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y el documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte o, en su caso, el número del documento de identidad del viajero.

d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.

A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en el documento electrónico de reembolso. Dicho visado se realizará por medios electrónicos

cuando la aduana de exportación se encuentre situada en el territorio de aplicación del impuesto.

e) El viajero remitirá el documento electrónico de reembolso visado por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

El reembolso del Impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al Ministro de Hacienda y Función Pública determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Los viajeros presentarán los documentos electrónicos de reembolso visados por la Aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero.

Posteriormente las referidas entidades remitirán los documentos electrónicos de reembolso en formato electrónico a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

El proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberán comprobar el visado del documento electrónico de reembolso en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.

(...).”.

2.- La exención contemplada en el artículo 21.2º, letra A), de la Ley 37/1992 es trasposición de lo dispuesto en el artículo 147 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (DO L 347 de 11 de diciembre) que establece que:

“1. En caso de que la entrega contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 146 se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención sólo se aplicará cuando se reúnan las siguientes condiciones:

a) el viajero no está establecido en la Comunidad;

b) los bienes se transportan fuera de la Comunidad antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquél en que se efectúa la entrega;

c) el valor global de la entrega, incluido el IVA, es superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional, determinado una vez al año, aplicando el tipo de conversión del primer día laborable del mes de octubre con efecto al 1 de enero del año siguiente.

No obstante, los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior al importe establecido en la letra c) del párrafo primero.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, se entenderá por «viajero que no está establecido en la Comunidad» el viajero cuyo domicilio o residencia habitual no esté situado en la Comunidad. En ese caso se entenderá por «domicilio o residencia habitual» el lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad.

La prueba de la exportación estará constituida por la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad.

Los Estados miembros facilitarán a la Comisión un modelo de los sellos que utilicen para expedir el visado mencionado en el párrafo segundo. La Comisión comunicará esta información a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros.”.

3.- De acuerdo con todo lo anterior, la utilización del procedimiento de reembolso de las cuotas del impuesto soportadas por viajeros requiere, entre otras condiciones, la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad, circunstancia que sólo podrá acreditarse, en aras al mantenimiento de los mecanismos de control y de seguridad requeridos en tráfico internacional de bienes, mediante el diligenciado –“visado” en la literatura utilizada por la Directiva del impuesto- de la factura u otro documento justificativo equivalente acreditativo de la adquisición del bien en cuestión y de las cuotas soportadas por el viajero.

Y ello sin perjuicio del cumplimiento del resto de condiciones contempladas en los artículos 21 y 9 de la Ley y Reglamento del impuesto, respectivamente.

4.- 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