

IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

Exención del IVA.

NUM-CONSULTA	0025-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	04/07/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts.4, 5, 21
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que va a adquirir en dicho territorio mercancías en condiciones de entrega FCA en las instalaciones del proveedor. Las mercancías van a ser transportadas por un transportista contratado por el propio consultante desde dichas instalaciones hasta el puerto de salida para su exportación definitiva fuera de la Comunidad.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si el proveedor de las mercancías puede tener la condición de exportador de las mismas. Sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido de las referidas entregas.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) En relación con los Tributos que recaen sobre el Comercio Exterior y las formalidades aduaneras de exportación, se informa lo siguiente:</p> <p>1.- 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 (en adelante, CAU) 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".</p> <p>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".</p> <p>No obstante, el apartado 2 del mismo artículo dispone que: "el declarante deberá estar establecido en el territorio aduanero de la Unión."</p> <p>El artículo 269.1 del CAU establece que: "Las mercancías de la Unión que</p>

vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación”.

Asimismo, el artículo 194.1, párrafo primero del CAU 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.”.

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 (en adelante, Reglamento Delegado), considera como exportador:

“a) un particular que transporta las mercancías que vayan a ser conducidas fuera del territorio aduanero de la Unión cuando estas mercancías estén contenidas en el equipaje personal del particular;

b) en los demás casos en que la letra a) no sea de aplicación:

i) una persona establecida en el territorio aduanero de la Unión, que está facultada para decidir y ha decidido que las mercancías deben ser conducidas fuera de ese territorio aduanero.

ii) cuando el inciso i) no sea de aplicación, cualquier persona establecida en el territorio aduanero de la Unión, que sea parte en el contrato en virtud del cual las mercancías vayan a ser conducidas fuera de ese territorio aduanero.”

De este artículo se deduce que las condiciones exigidas, con carácter general, por el inciso i) del artículo 1.19.b) para ser exportador y referidas al momento de aceptación de la declaración de exportación son: estar facultado para decidir que las mercancías deben ser conducidas fuera del territorio aduanero de la Unión y, de conformidad con el artículo 170, apartado 2 del Reglamento (UE) nº 952/2013, estar establecido en el territorio aduanero de la Unión.

Por tanto, a efectos de determinar quién tiene la condición de exportador, ha de tenerse en cuenta que, con carácter general, será una persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que esté facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas fuera del territorio aduanero de la Unión.

Pues bien, la determinación de la persona que ostenta la facultad para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión es un elemento de hecho que deberá ser acreditado caso por caso y por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, atendiendo a los acuerdos y las condiciones que regulan la relación comercial entre la partes intervinientes, entre otras, las

cláusulas INCOTERMS de la Cámara de Comercio internacional que, en su caso, hubieran sido utilizadas por las partes para fijar, entre otros extremos, las condiciones de entrega de la mercancía en cuestión.

En su caso, cuando el inciso i) del apartado 19.b) del Reglamento Delegado no sea de aplicación, se considera exportador cualquier persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que sea parte en el contrato en virtud del cual las mercancías vayan a ser conducidas fuera de ese territorio.

Por tanto, la nueva definición de exportador, introducida en el Reglamento Delegado por el Reglamento (UE) 1063/2018 de la Comisión, de 16 de mayo de 2018, proporciona una mayor flexibilidad en la determinación de la persona que puede actuar como exportador a efectos aduaneros.

En efecto, las notas explicativas del Anexo sobre las orientaciones de exportación publicadas por la Comisión Europea (documento Ares (2018) 4494380 de 30/7/2018), señalan que si una persona no reúne los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 1.19.b para ser considerada exportador, en aplicación del inciso ii) del artículo 1.19.b) del Reglamento Delegado, las partes interesadas en el contrato deben hacer acuerdos contractuales para establecer quien es la persona responsable de conducir las mercancías fuera del territorio aduanero de la Unión, quien de acuerdo con el artículo 1.19.b) ii) tendrá la condición de exportador.

La persona que tenga la condición de exportador figurará en la casilla 2 del Documento Único Administrativo (DUA) de exportación.

El DUA de exportación se formalizará conforme a lo dispuesto en la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e **Impuestos Especiales** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo DUA (BOE de 21 de julio).

B) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se informe lo siguiente:

2.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Por otra parte, de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 37/1992:

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

1.º 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.

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.

(...).”.

El desarrollo reglamentario de esta exención se efectúa por el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de

diciembre (BOE del 31 de diciembre).

En relación con la exención contemplada en el artículo 21 de la Ley 37/1992, tal y como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (entre otras, en la contestación a la consulta, de 15 de mayo del 2015, y número V1497-15), "para que la exención sea aplicable a la operación por la que se cuestiona en el escrito de la consulta deben darse alguna de las dos siguientes situaciones:

Que el propio transmitente (o un tercero en su nombre y por su cuenta) sea el que expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad, apareciendo el mismo ante la Aduana como exportador en nombre propio de los bienes entregados. Será necesario que el transporte de los bienes esté vinculado a la entrega efectuada por la consultante al adquirente de la mercancía y no a ninguna entrega que pudiera producirse con posterioridad. Esta vinculación del transporte a la entrega efectuada por el consultante 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 el consultante como exportador de los bienes.

Que sea el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (o un tercero en su nombre y por su cuenta) quien expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad debiendo asimismo proceder a la presentación del DUA y correspondiendo en cualquier caso la condición de exportador bien al proveedor establecido en el territorio de aplicación del impuesto o bien al adquirente en el caso en que éste estuviera establecido en el territorio de la Comunidad.

(...).".

4.- 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 que realiza 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.

5.- 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.

6.- 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 vinculante, 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."

Por último y respecto del tratamiento fiscal de las entregas subsiguientes a aquella que queda exenta, debe recordarse también que este Centro directivo ha señalado (por todas, en la contestación vinculante de 22 de marzo del 2010 y número de consulta V0550-10) que, en el caso de ventas en cadena en la que unos mismos bienes son objeto de varias transmisiones con anterioridad a su expedición fuera del territorio de la Comunidad, las entregas que tengan lugar con posterioridad a aquella que queda exenta en virtud del artículo 21 de la Ley 37/1992, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

7.- En consecuencia, aplicando los preceptos transcritos y la doctrina de este Centro directivo y teniendo en cuenta los antecedentes de hecho puestos de manifiesto en el escrito de la consulta, 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 (DUA) de exportación al estar la consultante establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.

En ese caso, las entregas subsiguientes efectuadas, en su caso, por la consultante estarán no sujetas al impuesto.

8.- Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta

cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

FIDE