

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0216-20
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	31/01/2020
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 21. RIVA RD 1624/1992 art. 9
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es un representante aduanero que en nombre de una entidad va a formalizar el Documento Único Aduanero para vincular una mercancía al régimen de exportación con ocasión de su salida desde el territorio de aplicación del impuesto hacia un país tercero.</p> <p>Los bienes son objeto de entrega por parte de un fabricante español a una entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto en condiciones FCA en las instalaciones del fabricante.</p> <p>Posteriormente, la entidad adquirente los revende al adquirente final establecido en el país tercero de destino.</p> <p>Del transporte desde las instalaciones del fabricante al destino final se ocupa el primer adquirente.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Si la primera venta puede quedar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 21 de la Ley 37/1992.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>A) En relación con las cuestiones relacionadas con el Comercio exterior, 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 vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación".</p> <p>Asimismo, el artículo 194.1, párrafo primero del CAU establece que:</p> <p>"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.".</p> <p>A su vez, el apartado 19 del artículo 1 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la</p>

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.

2.- 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 el supuesto objeto de la consulta se infiere que el fabricante vende las mercancías a otra sociedad establecida en el TAI, entregándoselas en condiciones FCA (Franco Transportista, lugar convenido) en sus instalaciones. La sociedad adquirente, titular del contrato con el cliente final, transporta las mercancías desde el almacén del fabricante hasta el puerto y las exporta a su destino final en el país tercero.

Por tanto, el comprador – intermediario- está establecido en el territorio aduanero de la Unión, es titular del contrato con el cliente en el país tercero, y es quien decide que la mercancía debe conducirse a un destino fuera del territorio aduanero de la Unión. Por consiguiente, dicha sociedad tiene la condición de exportador, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.19).b).i) del Reglamento Delegado (UE) nº 2446/2015, antes referenciado.

No obstante lo anterior, 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 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 las cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente.

3.- De acuerdo con el artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre),:

“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 a 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 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.- En concreto, respecto de las ventas en cadena, este Centro directivo ha señalado también (por todas la consulta de 10 de marzo de 2015 y número de referencia V0785-15) que la primera entrega efectuada por el primer transmitente de la cadena, 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.

En consecuencia, aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta, parece inferirse que el transporte no está vinculado con la primera de las entregas, la efectuada por el fabricante pues parece que es el primer adquirente de los bienes al que corresponde la condición de exportador y, por tanto, la entrega efectuada por el fabricante español a favor del primer adquirente estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, la entrega efectuada por el primer adquirente a favor del último adquirente, establecido en un país tercero, estará sujeta al impuesto, aunque exenta del mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley del impuesto y siempre que concurren los restantes requisitos previsto en el mismo y el Reglamento del impuesto.