

DUA DE EXORTACIÓN

Exportación de productos agrícolas a terceros países.

NUM-CONSULTA	V0802-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	30/03/2017
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>

5º ¿Quién debe constar como operador o exportador de la mercancía a efectos de los documentos exigibles a efectos sanitarios?

**CONTESTACION-
COMPLETA**

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa 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 las sentencias de 6 de abril del 2006, EMAG Handel Eder asunto C-245/04 y dl 16 de diciembre de 2010 en el asunto C-430/09 Euro Tyre Holding BV.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal es criterio de este Centro directivo que 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, 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.- De acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, la consultante realiza operaciones de exportación de productos agrícolas a terceros países. Para ello, adquiere de un fabricante los productos en condiciones de entrega FCA-puerto de origen; es decir, que la entrega de las mercancías se produce en la terminal del puerto convenido. El consultante emite la factura comercial a cargo del importador del país de destino, contrata el transporte internacional y ordena a su transitario la carga de la mercancía en el buque. Asimismo, el consultante proporciona todos los documentos que exija la aduana de importación en el país tercero (factura, packing-list, conocimiento de embarque, póliza de seguro, certificados de origen, certificados sanitarios, etc.). No obstante lo anterior, en el DUA de exportación consta como exportador el fabricante, proveedor de los productos exportados.

En consecuencia con lo anterior, se entiende que, indirectamente, se está planteando la cuestión de quien debe considerarse exportador, si el fabricante que figura como exportador en el DUA de exportación, o la consultante, que tiene la propiedad de las mercancías y realiza los trámites necesarios para la salida de las mercancías de la Comunidad.

4.- La exportación es definida en el apartado 1 del artículo 161 del Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DOCE L 302 de 19 de octubre) como “el régimen que permite la salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio aduanero de la Comunidad”, añadiendo que la exportación implicará la aplicación de los trámites previstos para dicha salida. Los apartados 2 y 5 de este artículo disponen, respectivamente, que toda mercancía comunitaria destinada a ser exportada deberá incluirse en el régimen de exportación y que dicha declaración

deberá presentarse en la aduana competente para la vigilancia del lugar en que esté establecido el exportador o en que se embalen o carguen las mercancías para el transporte de exportación. A su vez, el artículo 162 establece. “El levante para la exportación se concederá condicionado a que las mercancías correspondientes abandonen el territorio aduanero de la Comunidad en el mismo estado en que se encontraban en el momento de la admisión de la declaración de exportación”.

Del análisis de los artículos señalados se concluye que la exportación es un régimen aduanero sujeto a determinados requisitos, al que pueden vincularse las mercancías comunitarias sin que aparezca condicionado a ningún acto de disposición de las mercancías previo, simultáneo o posterior a dicha exportación, que no sea la decisión manifestada del exportador de vincularlas al citado régimen aduanero comunitario. Los requisitos y procedimiento para la vinculación al régimen están recogidos en el Código aduanero en los artículos 59 a 78, y en los artículos 788 a 796 del Reglamento (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan las disposiciones de aplicación del Código Aduanero (DOCE L 253 de 11 de octubre). Los requisitos señalados, una vez admitida la declaración en aduana, se concretan básicamente en poner la mercancía bajo control y vigilancia de la aduana hasta la obtención del levante, y perfeccionarlo o ultimararlo con la salida de la mercancía de territorio aduanero.

El artículo 788 del Reglamento (CEE) 2454/93 considera como exportador “la persona por cuya cuenta se realice la declaración de exportación y que, en el momento de su aceptación, sea propietario o tenga un derecho similar de disposición de las mercancías en cuestión”.

De este artículo se deduce claramente que las condiciones exigidas para ser exportador en el Impuesto del IVA, y referidas al momento de aceptación de la declaración de exportación son:

- a) Ser propietario o tener un derecho similar sobre la mercancía
- b) Realizar la declaración por su cuenta.

Efectivamente, la exportación es un régimen aduanero, al que pueden vincularse las mercancías comunitarias, cuya inclusión se hace por medio de una declaración en aduana presentada por cuenta del exportador, que es la persona que siendo propietaria de las mercancías o teniendo un derecho de disposición sobre las mismas en el momento de su inclusión manifiesta su voluntad de darle el destino aduanero exportación, lo que es lo mismo, sacarlas del territorio aduanero comunitario. A estos efectos se adjuntan a la declaración los documentos complementarios necesarios: factura, documentos relativos al transporte, documentos de origen, etc., quedando la mercancía bajo vigilancia aduanera desde la admisión de la declaración hasta el momento que salga del territorio aduanero de la Comunidad, momento en que se perfecciona o ultima la

operación de exportación.

El régimen de exportación es un procedimiento aduanero que implica una serie de trámites, que se inician con la presentación de la declaración de exportación y se ultima o perfecciona con la salida de la mercancía de territorio aduanero. Ello comporta al exportador la presentación de los documentos complementarios que sean necesarios para el despacho de las mercancías, tales como certificados de origen, soivre, sanitarios, etc., así como la contratación del flete y seguro, requisitos que van más allá de la simple consignación de "exportador" en la casilla correspondiente del DUA.

Se puede concluir señalando que el exportador será, en cualquier caso, la persona que presente a la aduana el DUA de exportación por su cuenta, tenga en ese momento la propiedad o derecho de disposición sobre las mercancías y que por su cuenta se realicen los trámites comprendidos entre la presentación de la declaración aduanera y la salida de la mercancía de territorio aduanero.

5.- 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 5º de la consulta, el consultante deberá dirigirse a los Servicios de Inspección Sanitaria de Comercio Exterior.

6.- 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.