

EXENCIÓN DEL IVA

Exportación de mercancías en un puerto español.

NUM-CONSULTA	V0800-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	30/03/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 21-. RIVA RD 1624/1992 art. 9
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una asociación de empresarios que prestan servicios relacionados con la exportación de mercancías en un puerto español.
CUESTION-PLANTEADA	Se cuestiona acerca del alcance de la exención contemplada en el artículo 21.5º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto, si están exentos los servicios de transporte de mercancías destinadas a la exportación prestados a intermediarios que actúen por cuenta del exportador o del adquirente.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece que a efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a éste que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.</p> <p>En particular, conforme al apartado dos, número 15º del citado artículo, se consideran prestaciones de servicios: "Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".</p>

De esta forma cuando un empresario o profesional actúa en nombre propio en la mediación de los servicios de transporte debe considerarse que recibe y presta los servicios de transporte al actuar en nombre propio en la mediación de los referidos servicios respecto de su cliente, tal y como resulta del contenido del artículo 11.Dos.15º, de la Ley del Impuesto.

Por el contrario cuando actúa en nombre ajeno debe entenderse que el servicio de transporte es prestado directamente por el transportista al cliente y el intermediario realiza una prestación de servicios de mediación, bien, al transportista o a su cliente, o a ambos a la vez.

2.- Por otra parte, el número 5º del artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

“5.º Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurran las siguientes condiciones:

a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a sus representantes aduaneros.

b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.

La condición a que se refiere la letra b) anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.”.

Por su parte, el artículo 9, apartado 1, número 5º y apartado 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (BOE del 31 de diciembre), establece:

“5.º Servicios relacionados directamente con las exportaciones.

A) Se entenderán directamente relacionados con las exportaciones los servicios en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que se presten a quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes, a los adquirentes de los mismos, o a los intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de unos u otros.

b) Que se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones.

c) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad, aunque se realicen escalas intermedias en otros lugares.

La condición a que se refiere esta letra no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otras análogas cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

B) Las exenciones comprendidas en este número quedarán condicionadas a la concurrencia de los requisitos que se indican a continuación:

a) La salida de los bienes de la Comunidad deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la prestación del servicio.

b) La salida de los bienes se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

c) Los documentos que justifiquen la salida deberán ser remitidos, en su caso, al prestador del servicio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes.

C) Entre los servicios comprendidos en este número se incluirán los siguientes: transporte de los bienes; carga, descarga y conservación; custodia, almacenaje y embalaje; alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías y otros análogos.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 1 determinará la obligación para el sujeto pasivo de liquidar y repercutir el Impuesto al destinatario de las operaciones realizadas.”.

3.- De acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios relacionados con las exportaciones y, en particular, los servicios de transportes de mercancías que se exporten fuera de la Comunidad.

El Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero (BOE de 14 de abril de 2010) establece la obligación de inscripción de los mismos en el Registro de Representantes Aduaneros del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; sin perjuicio de lo anterior, es criterio reiterado de este Centro directivo que los servicios de transporte con ocasión de operaciones de exportación resultarán exentos del Impuesto cuando los destinatarios del servicio de transporte sean quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes o los adquirentes de los mismos, así como “los transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduana, aunque actúen en nombre propio, pero siempre que dichas personas actúen por cuenta del exportador o del adquirente, en el sentido de que el transporte se refiera a mercancías que efectivamente se exporten y que dichos exportador o adquirente encarguen a aquellas personas que contraten el referido transporte de las mercancías, sea en nombre propio (con facturación a tales personas), sea en nombre ajeno (con facturación al exportador o adquirente extranjero)” (Resolución no vinculante de 10 de junio de 1994) y, ello por “la especial función que dichos profesionales desempeñan en las operaciones de importación y de exportación de mercancías, pudiendo apreciarse una relación directa entre los servicios que se prestan a los citados profesionales y las operaciones de comercio exterior.

Esta circunstancia, sin embargo, no se da en los demás intermediarios y, además, por razones de gestión no es razonable extender la exención a estos intermediarios sin limitación alguna porque en esas circunstancias no sería posible comprobar en todos los casos la relación directa entre los servicios de transporte y las exportaciones” (Resolución no vinculante de 25 de enero de 1999).

Debe tenerse en cuenta que transitarios, consignatarios y agentes de aduanas son agentes fundamentales en las operaciones de exportación de los que se sirven los exportadores para la representación ante la aduana de la realización de las formalidades aduaneras de importación y la contratación de los transportes internacionales de mercancías.

La figura del transitario por su especial relevancia en relación con el transporte internacional de mercancías queda regulada de forma expresa, entre otras, en la Ley 9/2013, de 4 de julio (BOE 5 de 5 de julio) cuyo artículo 121 los define como aquellas empresas especializadas en organizar, por cuenta ajena, transportes internacionales de mercancías, recibiendo mercancías como consignatarios o entregándolas a quienes hayan de transportarlas y, en su caso, realizando las gestiones administrativas, fiscales, aduaneras y logísticas inherentes a esa clase de transportes o intermediando en su contratación.

Por su parte, en relación con los transportes terrestres, el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (BOE de 8 de octubre), establece en sus artículos 167 a 170 las funciones específicas de los transitarios y su especial cometido en la intermediación y organización de los transportes internacionales, así como, en el cumplimiento de las formalidades administrativas ligadas al transporte internacional o al régimen de tránsito aduanero, precisando para realizar sus funciones de estar en posesión de una autorización administrativa que habilite para las mismas.

Por último, la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima. (BOE de 25 de julio) define en su artículo 278 las obligaciones del porteador contractual y el porteador efectivo en relación con los transportes marítimos internacionales asimilando a efectos de la responsabilidad en el transporte de forma solidaria tanto a quien se compromete a realizar el transporte como a quien lo realiza efectivamente con sus propios medios. En el primer caso estarán comprendidos los transitarios y demás personas que se comprometan con el cargador a realizar el transporte por medio de otros.

En esta misma Ley en sus artículos 319 a 322 regula la figura del contrato de consignación de buques, entendiéndose por consignatario a la persona que por cuenta del armador o del naviero se ocupa de las gestiones materiales y jurídicas necesarias para el despacho y demás atenciones al buque en puerto, pudiendo el consignatario firmar por cuenta del armador o naviero los conocimientos de embarque de las mercancías cargadas en el buque, en cuyo caso deberá hacer constar el nombre y dirección de aquel. Si no lo hiciera, responderá del transporte solidariamente con el armador o naviero. La misma regla se seguirá cuando el consignatario firme los conocimientos por cuenta del porteador fletador, siendo responsable frente al armador o naviero de los daños causados por culpa propia.

Por otra parte, el consignatario del buque puede también actuar como transitario, cuando además de la consignación se lleven a cabo actuaciones como transitarlo, en cuyo caso asumirá, además, las obligaciones previstas para el consignatario.

4.- En consecuencia, y en relación con los servicios de transporte, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de transporte de mercancía que realice una empresa de transportes cuando esté relacionado con las exportaciones de mercancías a favor de:

- Un intermediario que actúa en nombre y por cuenta del exportador.
- Un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de un transitario, consignatario o agentes de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.

- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.

La exención también alcanzará a los demás servicios relacionados con las exportaciones, distintos del propio servicio de transporte, en las condiciones legales y reglamentarias señaladas y alcanzará cualquiera que sea la naturaleza del intermediario,

No obstante, los servicios de transporte prestados con ocasión de operaciones de exportación, y en su caso, los demás servicios relacionados con las exportaciones, no estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando su destinatario fuera un intermediario que actúa en nombre propio o un consignatario, transitario o agente de aduanas que actúen por cuenta de un intermediario que actúe en nombre propio respecto del exportador.

Por tanto, estarán sujetos y no exentos los servicios de transporte prestados por una empresa de transportes a:

- Un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta de un transitario, consignatario o agentes de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un consignatario que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador,
- Un agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.

Lógicamente, en todos estos supuestos en los que no se aplica la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido contenida en el artículo 21.5º de la Ley 37/1992, el intermediario no tendrá, a su vez, la condición de transitario,

consignatario o agente de aduanas.

Todo ello en conformidad con el criterio reiterado de este Centro Directivo establecido, entre otras, en las consultas vinculantes de fecha 15 de marzo de 2007, número V0552-07, la de 12 de marzo de 2012, número V0549-12 y la más reciente de 10 de junio del 2015, número V1830-15

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