

EXPORTACIÓN DE PRODUCTOS ENTRE ESTADOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD EUROPEA

Lugar de realización y tributación.

NUM-CONSULTA V2280-18

ORGANO SG de SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 01/08/2018

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 21, 25

**DESCRIPCION-
HECHOS**

La consultante es una sociedad mercantil con sede en el territorio de aplicación del impuesto que forma parte de un grupo de empresas cuya matriz tiene su sede en Bélgica y que fabrica productos que vende a otra entidad del grupo también establecida en Bélgica.

El adquirente belga, que no cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, vende, a su vez, los bienes adquiridos a clientes finales establecidos bien en el territorio de aplicación del impuesto o bien en el territorio de otros Estados miembros de la Comunidad o en el de países o territorios terceros.

Los productos vendidos a la entidad belga pueden tener los siguientes destinos:

- Son entregados al adquirente en el territorio de aplicación del impuesto en donde serán posteriormente vendidos por el adquirente a clientes finales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.
- Son expedidos, por orden del adquirente, hacia el territorio de otros Estados miembros con destino a los clientes finales a los que la entidad belga vende los bienes.
- Son expedidos, por orden del adquirente, hacia un país o territorio tercero

con destino a los clientes finales de la entidad belga figurando la entidad belga como exportadora en la documentación aduanera.

**CUESTION-
PLANTEADA**

Lugar de realización y tributación de las operaciones efectuadas por la consultante a favor de la entidad belga y las realizadas por ésta a favor de sus clientes finales.

Número de Identificación Fiscal (NIF) que debe consignar la consultante para identificar a la entidad belga en las facturas que, en su caso, expida y tipo de NIF con el que la entidad belga debe identificarse en las facturas que expida para documentar las ventas que efectúe a clientes establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

Necesidad de un NIF obtenido de las autoridades fiscales españolas para la realización de las operaciones de exportación.

Procedimiento para la obtención del reembolso de las cuotas del impuesto que, en su caso, soporte la entidad belga como no establecida.

**CONTESTACION-
COMPLETA**

1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...).”

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “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.

(...).”

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del impuesto, son entregas de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

De conformidad con lo anterior, tanto la consultante como la entidad belga tendrán, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta de productos debe ser calificada como entregas de bienes que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

2.- De conformidad con el escrito de la consulta la consultante entrega bienes a la entidad belga que ésta posteriormente revende a clientes establecidos en distintos lugares.

En primer lugar, debe señalarse que las ventas de bienes por ellas efectuadas constituyen entregas de bienes independientes.

Las reglas para la determinación del lugar de realización de las entregas de

bienes son objeto de regulación en el artículo 68 de la Ley 37/1992 señalando que:

“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

(...).”

De conformidad con lo anterior, las entregas de bienes puestos a disposición de la entidad belga en el territorio de aplicación del impuesto estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respecto de estas entregas la consultante deberá repercutir sobre la entidad belga la cuota correspondiente del impuesto mediante la expedición de una factura que cumpla con las condiciones establecidas en el Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre). En particular, respecto del número de identificación de la entidad belga que, en su caso, debe consignarse establece el artículo 6 del Reglamento de facturación:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

(...)

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

(...)." .

De acuerdo con lo anterior, en las facturas expedidas por la consultante para la documentación de las entregas de bienes interiores realizadas a favor de la entidad belga sólo será preceptiva la consignación del número de identificación fiscal de la consultante, que es la obligada a expedir la factura.

3.- Por otra parte, las entregas de bienes efectuadas por la consultante a favor de la entidad belga y que son objeto de transporte para su puesta a disposición, como ocurre en el caso de las entregas destinadas a clientes finales establecidos en otros Estados miembros o en países o territorios terceros, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido pues el lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra situado en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante dicha sujeción, estas entregas podrían estar exentas de conformidad con lo dispuesto en los artículos 21 y 25 de la Ley 37/1992 en

relación, respectivamente, con los bienes objeto de exportación y los transportados a otros Estados miembros.

Señala el artículo 21 de la Ley 37/1992 que:

“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.

(...).”

En cualquier caso, los bienes exportados deberán ser transportados fuera del territorio de la Comunidad en las condiciones previstas en el artículo 9 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) que desarrolla dicha exención.

En particular, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la doctrina de este Centro directivo puesta de manifiesto reiteradamente (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.”.

Por tanto, las entregas efectuadas por la consultante a favor de la entidad belga en las condiciones previstas en los artículos 21 y 9 de la Ley y Reglamento del impuesto, respectivamente, estarán sujetas aunque exentas.

El supuesto objeto de consulta es el previsto en el ordinal 2º del artículo 21 de la Ley 37/1992, pues según se precisa en el escrito de consulta es la entidad belga la que figura como exportadora en la documentación aduanera correspondiente. En este sentido, este Centro directivo ha señalado que, siendo la entidad adquirente una entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto pero sí en el territorio de la Comunidad, como sucede en el caso planteado, podrá el transmitente no establecido figurar también como exportador en los trámites para el despacho de los bienes a la exportación (entre otras, la consulta de 25 de mayo del 2015 y número V1560-15) siempre que la salida de los bienes del territorio de la Comunidad se produzca en las condiciones y con los requisitos establecidos en la Ley y el Reglamento del impuesto.

Respecto de estas entregas de bienes exentas por ser los bienes objeto de exportación y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento de facturación antes reproducido, no deberá la consultante consignar de forma obligatoria número alguno de identificación de la entidad belga.

Por último, en cuanto a la forma en que debe identificarse la entidad belga ante las autoridades aduaneras para completar los trámites aduaneros a la exportación, le informamos que este Centro directivo no es competente para resolver esta consulta debiendo dirigirse al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Avenida de Llano Castellano 17, 28034 Madrid.

4.- En cuanto a los bienes que son objeto de expedición o transporte a otros Estados miembros, señala el artículo 25 de la Ley 37/1992 que:

“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.

(...).”

Adicionalmente, el Reglamento del impuesto precisa en su artículo 13.3 que:

“3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.”

Por tanto, las entregas efectuadas por la consultante a favor de la entidad belga en las condiciones previstas en los artículos 25 y 13 de la Ley y Reglamento del impuesto, respectivamente, estarán sujetas aunque exentas del impuesto.

La factura que documente dicha entrega deberá ser expedida, tal y como prevé el artículo 6 del Reglamento de facturación antes reproducido, consignado de forma obligatoria un Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto (NIF-IVA) concedido a la entidad belga por las autoridades de un Estado miembro distinto del Reino de España.

5.- En cuanto a las entregas que posteriormente efectúa la entidad belga a favor de adquirentes finales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, éstas deben ser igualmente calificadas como entregas de bienes interiores que estarán sujetas y no exentas del impuesto de acuerdo con el artículo 68 de la Ley 37/1992 antes reproducido.

En estas entregas y considerando que la entidad belga no cuenta en el territorio de aplicación del impuesto con un establecimiento permanente, debe indicarse

que, según el artículo 84 de la Ley 37/1992:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º, o 25 de esta Ley.

(...).”

De acuerdo con lo anterior, en dichas entregas los sujetos pasivos serán los clientes finales empresarios o profesionales de la entidad belga, adquirentes de dichos bienes.

Respecto de la información a consignar obligatoriamente en la factura que documente este tipo de operaciones, debe indicarse que, de conformidad con el artículo 2.3 del Reglamento de facturación:

“3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores,

se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo que el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.

(...).”

De conformidad con lo anterior, en las entregas interiores efectuadas por la entidad belga en las que el sujeto pasivo es el destinatario por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, sin que éste último asuma la obligación de expedir la factura relativa a dicha operación, la factura a expedir y su contenido obligatorio no se regirán por lo dispuesto en el Reglamento español de facturación por lo que no puede este Centro directivo llegar a ninguna conclusión respecto de su contenido obligatorio más que recordar que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11 de diciembre), cuyo contenido es de trasposición obligatoria para los Estados miembros, contiene también disposiciones en materia de facturación, en concreto, en sus artículos 217 a 249.

6.- Por último, como entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, podrá obtener el reembolso de las cuotas del impuesto que, en su caso, soportase la entidad belga a través del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 que establece que:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

(...).”

En el apartado dos del mismo precepto se recogen las condiciones que han de cumplirse para tener derecho a la obtención de la devolución de las cuotas del impuesto siendo objeto de desarrollo por el artículo 31 del Reglamento del impuesto.

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.

FIDE