

## EXENCIÓN DEL IVA

### Código Aduanero de la Unión.

<b>NUM-CONSULTA</b>	V0037-19
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	04/01/2019
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 8, 68, 21
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La consultante es una sociedad mercantil dedicada a la elaboración de conservas que pretende introducirse en el mercado brasileño. A estos efectos transmite a otra entidad (Sociedad X), establecida en el territorio de aplicación del impuesto, una partida de conservas que a su vez la Sociedad X transmitirá a sus clientes brasileños.</p> <p>La primera de las ventas se efectúa en condiciones FOB de forma que la entidad consultante asume el coste del transporte de los bienes hasta el puerto español en el que se embarcan así como el coste del depósito hasta el embarque.</p> <p>Posteriormente la Sociedad X transportará los bienes hasta Brasil.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Si en la operación de venta de la consultante a la primera adquirente sería de aplicación la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 21 de la Ley 37/1992..
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>A) Respecto de las cuestiones relacionadas con el comercio exterior, se informa lo siguiente.</p> <p>1.- El Reglamento (UE) nº 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 entró en vigor el 1 de mayo de 2016 (DO L 269 de 10 de octubre), en adelante CAU.</p>

El artículo 269.1 establece que “Las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación.”.

El apartado 1 del artículo 158 del 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.”.

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”. No obstante, el apartado 2 del mismo artículo dispone que: “el declarante deberá estar establecido en el territorio aduanero de la Unión.”.

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 (DO L 343 de 29 de diciembre), 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, 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. En su caso, cuando el inciso i) del apartado 19 del artículo 1 del Reglamento Delegado (UE) 2446/2015 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.

La consultante, empresa establecida en el territorio aduanero de la Unión, manifiesta que vende las mercancías que fabrica a un adquirente establecido en el referido territorio, entregándole las mercancías FOB puerto de embarque, siendo dicha mercancía posteriormente destinada a la exportación. El adquirente, a su vez, las revende a clientes situados en terceros países.

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 las 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 consulta parece inferirse que la consultante vende las mercancías a la Sociedad X, establecida en el TAI, y se las entrega en el puerto de embarque convenido. El adquirente (Sociedad X) es titular del contrato con el cliente final en Brasil y envía directamente la mercancía desde el recinto portuario a su cliente en dicho tercer país.

En el caso de la consulta planteada, la Sociedad X, es titular del contrato con el cliente en Brasil, está establecida en el territorio aduanero de la Unión y es la que decide que las mercancías deben ser conducidas a Brasil, es decir, un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión. Por tanto, dicha Sociedad X es la que tiene la condición de exportador según la normativa anteriormente mencionada.

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) Respecto de las cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente.

2.- 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.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”

De acuerdo con lo anterior, debe señalarse, en primer lugar, que tanto la consultante como la primera adquirente de las conservas tendrán a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta por ellas efectuadas tendrán la calificación de entregas de bienes que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

De la operativa descrita en el escrito de consulta se deriva que se producen dos entregas de bienes independientes, la realizada por la consultante a favor de la Sociedad X y, la segunda, la realizada por la Sociedad X a favor de sus

clientes brasileños.

3.- De conformidad con el artículo 68.Dos.1º de la Ley 37/1992 también se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto “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”; por tanto, las dos entregas que se derivan de la operación descrita en el escrito de consulta deben entenderse realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, 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 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. (...).”.

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.”.

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 la consultante y, por ende, dicha entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y lo anterior sin perjuicio de la aplicación de la exención del artículo 21 de la Ley 37/1992 a la entrega de bienes efectuada por la Sociedad X a favor de

sus clientes brasileños, cuando concurren los requisitos previstos en dicho precepto y los demás contenidos en el artículo 9 del Reglamento del impuesto.

4.- 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