

## NOVEDADES LEGISLATIVAS

### EXENCIONES A LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS DIRECTAMENTE RELACIONADOS CON LAS EXPORTACIONES.

Como ya venimos comentando desde la publicación del Anteproyecto de reforma de la LIVA, la modificación del IVA del pasado mes de Noviembre restringe la exención del IVA en exportaciones del Art. 21-5-a) a los representantes aduaneros, excluyendo a *“quienes actúen por cuenta de unos y otros”*.

El Art. 21-5-a) de la Ley del IVA establece que las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, estarán exentas cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad y textualmente decía:

*“a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a quienes actúen por cuenta de unos y otros.”*

Este párrafo a) ha sido modificado por la Ley 28/2014 (BOE 28-11-2014) sustituyendo *“o a quienes actúen por cuenta de unos y otros”* por *“representantes aduaneros”* exclusivamente.

Por su parte, el Reglamento del IVA en su Art. 9-5-a), que no ha sido reformado, sigue hablando de *“intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de unos u otros”*. Si bien es cierto que con la publicación del RD 828/2013 (BOE 26-10-2013), ya se modificó el Reglamento de IVA, que anteriormente especificaba que se entendían comprendidos como intermediarios a transitarios y consignatarios, dado que originariamente este precepto decía literalmente:

*“a) Que se presten a quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes, a los adquirentes de los mismos, a los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de unos u otros y a los **transitarios, consignatarios o agentes de aduanas** que actúen por cuenta de aquellos.”*

Con una interpretación restrictiva de la modificación legal, podemos encontrarnos en la situación que unas facturas en las que no se repercutía el

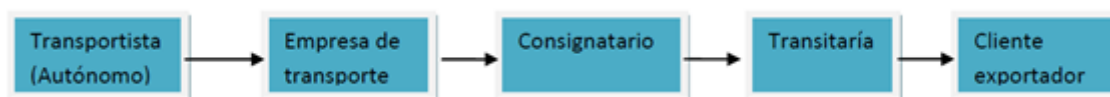
IVA se las van a enviar ahora con IVA al consignatario por entender que no es un representante aduanero.

Por ello, en unas jornadas fiscales el pasado mes de septiembre en Valencia aprovechamos la visita de D<sup>a</sup> Begoña Hernando Polo, Subdirectora General del IVA en el Ministerio de Hacienda, para preguntarle (de manera no oficiosa) que debíamos entender por representantes aduaneros o intermediarios, tras este cambio tanto del RIVA como de la LIVA.

Nos explicó que era un cambio que simplemente obedecía a la adaptación de la ley española del IVA a la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), que solo hace mención a los intermediarios. Pero nos comunicó, no oficialmente, que seguiría incluyendo a los servicios prestados a consignatarios, transitarios y agentes de aduanas.

No obstante, en nuestra opinión, basándose en la experiencia en Inspecciones, resoluciones del TEAR de Valencia y comentarios con el vocal de IVA de este Tribunal, el cambio normativo pretende limitar que la exención sólo se aplique a aquellos “intermediarios” que tengan relación directa con el exportador. Por tanto, ya no bastaría con actuar como consignatario o transitario para la aplicación de la exención del artículo 21.5 de la LIVA, sino que éstos deben prestar sus servicios directamente al exportador. Es decir, se pretende limitar la exención a los “intermediarios” destinatarios de servicios relacionados con las exportaciones únicamente a aquellos que actúen por cuenta del exportador o adquirente de la mercancía, pero no aceptando intermediarios de segundo nivel. Por éste motivo se eliminó la referencia expresa a consignatarios, transitarios y agentes de aduanas.

En la siguiente cadena de prestación de servicios de transporte relacionados con la exportación pretendemos mostrar la operativa habitual de refacturaciones de un mismo servicio en estos casos:



Pues bien, únicamente, los servicios facturados por el consignatario al transitorio y por éste último al exportador, se encontrarán exentos por el artículo 21.5 de la LIVA, pero no los servicios prestados por la empresa de transporte al consignatario, pues no tiene relación directa con el exportador. Sin embargo, si fuera el consignatario el que facturará dichos servicios de transporte al cliente exportador, sí se encontrarían exentos (aunque no fuera

# MA Abogados

“representante aduanero”). Mucho menos se entenderán exentos los servicios prestados por el transportista a la empresa de transporte, aunque esto ya lo establecía la consulta de la DGT de fecha de 27 de junio de 2011.

Por tanto, si bien de la nueva redacción no está claro que debe entenderse por representante aduanero, parece que sí seguiría incluyendo a los consignatarios. No obstante, sería interesante plantear una consulta vinculante ante la Administración tributaria para evitar casos como el por el hecho de prestarse el servicio a una empresa consignataria no se tenga derecho a la exención por no ser representante aduanero). Si bien, habría que cerciorarse primero de la posible respuesta de la AEAT. Por ello, a través de la Asociación Naviera Valenciana y Anesco, se está gestionando esta posible cuestión.

No obstante, consideramos que, al menos en Valencia, la Inspección y el TEAR lo tienen claro. Sólo sería de aplicación la exención a los servicios relacionados con las exportaciones cuando el destinatario de los mismos sea uno de los dos últimos de la miembros de la cadena: intermediario-ya sea consignatario, transitario o agente de aduana- y exportador.

En este sentido, la Inspección está cruzando sus bases de datos con los modelos 340, para averiguar si el exportador es efectivamente cliente del intermediario que recibe el servicio. Asimismo, en este mismo sentido se pronuncia la resolución del TEAR de Valencia 25/11/2013.

En cualquier caso, estamos a vuestra disposición para ampliar esta información en cualquier momento.

**Borja De Gabriel Pérez –Sauquillo**

**Abogado**

Madrid	Valencia	Sevilla	Palma de Mallorca	Valladolid	México DF
C/ Serrano, 1 - 28001	Gran Vía Marqués del Turia 43, planta 1ª - 46005	Avda de la Palmera, n 19 edificio 2, 1º - 41013	C/ Baró de Santa María del Sepulcre, 1 - 07012	C/ Ferrari 34, 1º B - 47002	Capuchinas 55, San José Insurgentes - 03900