

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084792

DGT: 06-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0146/2023

### SUMARIO:

**IVA. Exenciones. Exportaciones de bienes. Entregas en régimen de viajeros.** Un establecimiento comercial, establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ha efectuado ventas de bienes a un turista noruego.

El turista noruego se desplaza a Alemania donde procede a presentar los bienes en el momento de la salida fuera de la Comunidad junto con la factura de compra y el documento electrónico de reembolso facilitado por el establecimiento comercial. La aduana alemana, no obstante, procede al visado únicamente de la factura de compra en base a que desconoce qué es el documento electrónico de reembolso establecido por la Administración española.

A partir de 1 de enero de 2019, el sistema de devolución del IVA en régimen de viajeros basado en el documento electrónico de reembolso -en adelante, DER-, pasa a ser obligatorio, si bien, hasta el 1 de enero de 2019 podía seguir utilizándose también la factura expedida por el proveedor.

Así y tal como se desprende del art. 9 del RD 1624/1992 (Rgto IVA), con independencia de que el proveedor deba emitir tanto la factura de venta como el DER, la prueba de la exportación será únicamente el visado de dicho documento, el cual, es el que debe ser objeto de remisión al proveedor, no jugando la factura y su visado ningún papel probatorio en relación con las exportaciones efectuadas en régimen de viajeros.

Cabe destacar que la norma reglamentaria que introduce el requisito del DER en el procedimiento de devolución del IVA en régimen de viajeros preveía la utilización indistinta de la factura o del DER visado por la Aduana de salida como prueba de la exportación, situación que se modifica, desde el momento en que el sistema electrónico basado en el DER pasa a ser obligatorio y que, por tanto, es únicamente dicho documento y no otro el único documento válido para probar la salida de los mercancías fuera de la Comunidad, de conformidad con la normativa española.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que el art. 21.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno de sendos arts. 146.1.b) y 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) siendo que la normativa comunitaria, exige como medio de prueba de la exportación la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad.

Dicho esto, en supuestos como el que nos ocupa, cuando la salida se produce por un Estado Miembro distinto de España en el que la Aduana competente sólo procede al visado de la factura, debe garantizarse la aplicación de la exención del régimen de viajeros, y por tanto, el debido reembolso por parte del proveedor o entidades colaboradoras siempre y cuando se den el resto de requisitos materiales y formales previstos en la Ley y en el Rgto. del Impuesto, y en concreto, la salida de los bienes adquiridos por los viajeros fuera de la Comunidad, cuestión que parece acreditar la Aduana de salida mediante el visado de la factura correspondiente.

De no aplicarse lo dispuesto en el párrafo anterior, y denegarse la exención, y por tanto, el reembolso, en base a la no aportación de un documento que la Aduana de salida se niega a visar al no estar previsto en su legislación nacional, se estaría generando una situación discriminatoria entre los viajeros que, habiendo adquirido bienes en el territorio de aplicación del Impuesto, salgan por dicho territorio fuera de la Comunidad con respecto a aquellos que realicen estas mismas compras, se desplacen a otro Estado Miembro y efectúan su salida desde los mismos con destino fuera de la Comunidad.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 21 y 117.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 9 y disp. trans. sexta.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 146 y 147.

RD 596/2016 (Modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA).

### Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es un establecimiento comercial, establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, que ha efectuado ventas de bienes a un turista noruego.

El turista noruego se desplaza a Alemania donde procede a presentar los bienes en el momento de la salida fuera de la Comunidad junto con la factura de compra y el documento electrónico de reembolso facilitado por el consultante. La aduana alemana, no obstante, procede al visado únicamente de la factura de compra en base a que desconoce qué es el documento electrónico de reembolso establecido por la Administración española.

## Cuestión planteada:

Si el establecimiento comercial debe proceder al reembolso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el turista noruego como consecuencia de la aplicación del régimen de viajeros.

## Contestación:

1.- De acuerdo con el artículo 21.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre), del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“Artículo 21. *Exenciones en las exportaciones de bienes.*

Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

(...)

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.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

Estarán también exentas del impuesto:

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.
- b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.
- c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.
- d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

(...).”.

El artículo 117 de la Ley 37/1992, por su parte, dispone que:

“Uno. En el régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2.º, de esta Ley, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

Dos. La devolución de las cuotas a que se refiere el apartado anterior también procederá respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

Tres. La devolución de las cuotas regulada en el presente artículo podrá realizarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 9 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE el 31 de diciembre), en redacción dada por el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2018, establece que:

“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:

(...)

2.º Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste en los siguientes casos:

(...)

B) Entregas en régimen de viajeros.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas:

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en factura.

b) La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y el documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte o, en su caso, el número del documento de identidad del viajero.

d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.

A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en el documento electrónico de reembolso. Dicho visado se realizará por medios electrónicos cuando la aduana de exportación se encuentre situada en el territorio de aplicación del impuesto.

e) El viajero remitirá el documento electrónico de reembolso visado por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

El reembolso del Impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al Ministro de Hacienda y Función Pública determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Los viajeros presentarán los documentos electrónicos de reembolso visados por la Aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero.

Posteriormente las referidas entidades remitirán los documentos electrónicos de reembolso en formato electrónico a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

El proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberá comprobar el visado del documento electrónico de reembolso en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.”.

Por otra parte, la disposición transitoria sexta del Reglamento del Impuesto, introducida por el mencionado Real Decreto 1075/2017, dispone que:

“Durante el ejercicio 2018 podrá utilizarse la factura en lugar del documento electrónico de reembolso al que refieren la letra B) del número 2.º del apartado 1 del artículo 9, en el procedimiento para la aplicación de la exención de las entregas de bienes en régimen de viajeros.”.

Por tanto, a partir de 1 de enero de 2019, y tal como reza la propia Exposición de Motivos del citado Real Decreto 1075/2017, el sistema de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros basado en el documento electrónico de reembolso (en adelante, DER), pasa a ser obligatorio, si bien, hasta el 1 de enero de 2019 podía seguir utilizándose también la factura expedida por el proveedor.

Así y tal como se desprende literalmente del precepto reglamentario transcrito, con independencia de que el proveedor deba emitir tanto la factura de venta como el DER, la prueba de la exportación será únicamente el visado de dicho documento, el cual, es el que debe ser objeto de remisión al proveedor, no jugando la factura y su visado ningún papel probatorio en relación con las exportaciones efectuadas en régimen de viajeros.

2.- Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar que la exigencia del DER en el procedimiento para efectuar la devolución del Impuesto en régimen de viajeros fue introducido por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, con efectos desde 1 de enero de 2017.

En la redacción de la norma dada por dicho Real Decreto 596/2017 se establecía lo siguiente:

(...)

## B) Entregas en régimen de viajeros.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas:

(...)

c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y además, en su caso, un documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero.

d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.

A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en la factura o documento electrónico de reembolso.

e) El viajero remitirá la factura o documento electrónico de reembolso visados por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

El reembolso del Impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al Ministro de Hacienda y Función Pública determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Los viajeros presentarán las facturas o documentos electrónicos de reembolso visados por la Aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero.

Posteriormente las referidas entidades remitirán las facturas o documentos electrónicos de reembolso, en papel o en formato electrónico, a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

Cuando se utilice el documento electrónico de reembolso, el proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberán comprobar el visado del mismo en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.”.

En este sentido, cabe destacar que la norma reglamentaria que introduce el requisito del DER en el procedimiento de devolución del IVA en régimen de viajeros preveía la utilización indistinta de la factura o del DER visado por la Aduana de salida como prueba de la exportación, situación que, como se ha apuntado, se modifica, desde el momento en que el sistema electrónico basado en el DER pasa a ser obligatorio y que, por tanto, es únicamente dicho documento y no otro el único documento válido para probar la salida de los mercancías fuera de la Comunidad, de conformidad con la normativa española.

3.- Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 21.2º de la Ley 37/1992, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno de sendos artículos 146.1.b) y 147 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establecen, respectivamente, lo siguiente:

“Artículo 146

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

b) las entregas de bienes expedidos o transportados por el adquirente que no se halle establecido en su territorio respectivo, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el propio adquirente y destinados al armamento o al avituallamiento de embarcaciones de recreo y de aviones de turismo o de cualquier otro medio de transporte de uso privado;

(...).

Artículo 147

1. En caso de que la entrega contemplada en la letra b) del apartado 1 del artículo 146 se refiera a bienes que vayan a transportarse en el equipaje personal de viajeros, la exención sólo se aplicará cuando se reúnan las siguientes condiciones:

a) el viajero no está establecido en la Comunidad;

b) los bienes se transportan fuera de la Comunidad antes de finalizar el tercer mes siguiente a aquél en que se efectúa la entrega;

c) el valor global de la entrega, incluido el IVA, es superior a la cantidad de 175 euros o a su contravalor en moneda nacional, determinado una vez al año, aplicando el tipo de conversión del primer día laborable del mes de octubre con efecto al 1 de enero del año siguiente.

No obstante, los Estados miembros podrán eximir del impuesto las entregas cuyo valor global sea inferior al importe establecido en la letra c) del párrafo primero.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1, se entenderá por «viajero que no está establecido en la Comunidad» el viajero cuyo domicilio o residencia habitual no esté situado en la Comunidad. En ese caso se entenderá por «domicilio o residencia habitual» el lugar mencionado como tal en el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro documento que el Estado miembro en cuyo territorio se efectúe la entrega reconozca como equivalente al documento de identidad.

La prueba de la exportación estará constituida por la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad.

Los Estados miembros facilitarán a la Comisión un modelo de los sellos que utilicen para expedir el visado mencionado en el párrafo segundo. La Comisión comunicará esta información a las autoridades fiscales de los demás Estados miembros.”.

En consecuencia, cabe destacar que la normativa comunitaria, exige como medio de prueba de la exportación la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad.

4.- Descendiendo al supuesto objeto de consulta, el establecimiento comercial que ha efectuado la venta al turista noruego no ha recibido de éste el DER visado por la Aduana de salida, en este caso, la Aduana alemana, sino la factura de compra visada por la misma en base a que dicho Aduana desconocía qué era el documento electrónico de reembolso y, por tanto, la misma sólo procedió a visar la factura.

El consultante cuestiona si con la factura debidamente visada por la Aduana de salida podría proceder a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido al comprador a pesar de no disponer del DER visado.

En este sentido cabe destacar que la exención de las exportaciones en régimen de viajeros, que se hacen efectivas a través del reembolso de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación por parte de los proveedores o entidades colaboradoras, se condiciona al requisito material de que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad en el plazo, reglamentariamente establecido, de tres meses desde su entrega.

Además, dicha salida de los bienes con destino fuera de la Comunidad puede efectuarse por un Estado Miembro distinto al Estado Miembro al que pertenezca el proveedor, tal y como acontece en el supuesto objeto de consulta, sin que dicha circunstancia pueda constituir un obstáculo para la correcta aplicación de la exención aplicable en régimen de viajeros.

No hay que olvidar, además, que la existencia del DER se enmarca en el procedimiento para la devolución del IVA a extranjeros que ha desarrollado la Agencia Estatal de Administración Tributaria destinado a digitalizar el sellado de salida (DIVA) si bien puede ocurrir, como así parece acontecer de la información suministrada en el escrito de consulta, que las Administraciones Tributarias de otros Estados Miembros no tengan implementado un procedimiento similar al español, y continúen operando, en casos como el consultado, con el visado de la propia factura de compra que presentará el viajero con motivo de su salida fuera de la Comunidad.

En base a todo lo anterior, y de acuerdo con una interpretación de la normativa nacional acorde con la directiva comunitaria que alude como prueba de exportación a “la factura o un documento justificativo equivalente, provista del visado de la aduana de salida de la Comunidad”, este Centro directivo entiende, que, en supuestos como el consultado, cuando la salida se produce por un Estado Miembro distinto de España en el que la Aduana competente sólo procede al visado de la factura, debe garantizarse la aplicación de la exención del régimen de viajeros, y por tanto, el debido reembolso por parte del proveedor o entidades colaboradoras siempre y cuando se den el resto de requisitos materiales y formales previstos en la Ley y en el Reglamento del Impuesto, y en concreto, la salida de los bienes adquiridos por los viajeros fuera de la Comunidad, cuestión que parece acreditar la Aduana de salida mediante el visado de la factura correspondiente.

De no aplicarse lo dispuesto en el párrafo anterior, y denegarse la exención, y por tanto, el reembolso, en base a la no aportación de un documento que la Aduana de salida se niega a visar al no estar previsto en su legislación nacional, se estaría generando una situación discriminatoria entre los viajeros que, habiendo adquirido bienes en el territorio de aplicación del Impuesto, salgan por dicho territorio fuera de la Comunidad con respecto a aquellos que realicen estas mismas compras, se desplacen a otro Estado Miembro y efectúan su salida desde los mismos con destino fuera de la Comunidad.

Dicha diferencia de trato, en función de cuál sea la Aduana de salida con destino fuera de la Comunidad, entiende este Centro directivo, sería contraria al principio de igualdad de trato, debiendo la tributación de ambas situaciones ser homogénea en aras de garantizar dicho principio que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, exige que no se trate de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que este trato esté justificado objetivamente (sentencias de 12 de noviembre de 2014, Guardian Industries y Guardian Europe/Comisión, C 580/12 P, EU:C:2014:2363, apartado 51, y de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38, C 477/14, EU:C:2016:324, apartado 35).

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.