

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sentencia de 21 de noviembre de 2024**  
**Rec. n.º 1171/2018**

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones.** *Mandamientos de ingreso expedidos por el Ayuntamiento con el concepto de "Ingresos Patrimoniales. Canon. Explotación Canteras".* La regularización efectuada no admitió como deducible el IVA que se recogía como soportado porque el contribuyente no había aportado los únicos documentos que son justificativos del derecho a la deducción a efectos del IVA, como son las correspondientes facturas o recibos que hubiera podido emitir el Ayuntamiento. No se admite como deducible el IVA que se recogía como soportado en los mandamientos de ingreso expedidos por el Ayuntamiento con el concepto de "Ingresos Patrimoniales. Canon. Explotación Canteras" en los que figuraba, en cada uno de ellos, la base imponible y la cuota de IVA desglosada. La discrepancia entre las partes implica analizar si, a pesar de la ausencia de facturas, el recurrente ha podido acreditar de modo fehaciente la realidad de los gastos y cuotas de IVA cuya deducibilidad ha solicitado. Analizando los datos aportados, ante la ausencia de facturas, referimos que, en este caso, están justificadas las cuotas de IVA soportadas por la recurrente que declaró como deducible en la liquidación del segundo trimestre de 2014. Y ello porque consideramos que una aplicación desproporcionada de las exigencias formales en cuanto a que sea la factura el único medio que permita justificar la deducción de las cuotas soportadas por IVA podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA cuando, como es el caso, entendemos que se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos materiales que exige la deducción. **Exenciones. Exportaciones de bienes.** Por otro lado, la Inspección incrementó las bases imponibles y las cuotas de IVA repercutido respecto de varias facturas en las que el obligado tributario no había repercutido el importe correspondiente al IVA porque consideró que estaban exentas al tratarse de mercancías destinadas a la exportación. La Administración incrementó la base imponible porque consideró que se habían incumplido los requisitos legales establecidos para la aplicación de la exención del IVA respecto de las entregas de mercancías destinadas a la exportación. Esta Sala considera que, en los casos de las exportaciones directas, el DUA es un documento esencial e imprescindible para acreditar la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA con destino a empresas situadas fuera del citado territorio. La recurrente en ningún caso ha propuesto prueba con la que, en su caso, hubiera sido posible concluir que se había producido la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA con destino a una empresa ubicada fuera de ese territorio. Y la carga de la prueba corresponde a quien quiere beneficiarse de la aplicación de una exención que exige, por una parte, que las mercancías vendidas hayan salido de las empresas vendedoras con destino a las compradoras situadas, en este caso, en China y, además, es necesario acreditar que esas mercancías están ya a disposición de las compradoras como nuevos propietarios pues no se puede desconocer el mecanismo del IVA en cuanto grava el destino de los bienes, ya que estamos ante una exportación indirecta. Y para ello es necesario acreditar la salida de los bienes de la empresa vendedora a través de las empresas de transporte y, además, que estas empresas de transporte trasladan dichas mercancías a las compradoras ubicadas en China en cuanto que, precisamente, es ese destino el que justifica la exención del IVA en esa operación de compraventa. Para que la operación mercantil de exportación pueda beneficiarse de la exención de IVA será necesario que haya tenido lugar de forma efectiva la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA y que hayan llegado efectivamente a su comprador; en eso consiste la operación mercantil que se beneficia de la exención: venta y entrega real de bienes a un empresario que está situado fuera del territorio de aplicación del IVA. La Administración sostiene que no puede aplicarse la

Síguenos en...

exención del IVA porque no se ha acreditado la efectiva salida de los bienes vendidos por la recurrente con destino a una empresa ubicada fuera del territorio de aplicación del IVA. La recurrente apoya su defensa diciendo que tiene derecho a la exención del IVA por la realización de dichas operaciones sosteniendo básicamente que tenía en su poder el DUA de salida que acreditaba la salida de las mercancías y que ese documento le otorgaba ya la certeza de que la operación de exportación se había realizado, pero la recurrente olvida que como empresa vendedora nunca recibió, pero tampoco reclamó a las empresas compradoras residentes en China, el documento que permitía crear la convicción de que las mercancías habían llegado a China, como era el documento aduanero de exportación diligenciado por la aduana una vez puesta a su disposición los bienes por parte del comprador en el plazo de un mes a contar desde su puesta a disposición. Precisamente, este requisito de remitir al vendedor la copia diligenciada citada tiene por objeto poner a disposición del proveedor el documento que prueba el cumplimiento de todos los requisitos necesarios para disfrutar de la exención, permitiéndole comprobar por sí mismo tal extremo. En consecuencia, procede considerar las operaciones regularizadas como entregas de bienes sujetas y no exentas del IVA, pues el incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención determina la obligación para el sujeto pasivo (transmitente) de liquidar y repercutir el impuesto al destinatario de las operaciones realizadas y de ingresarlo en la Hacienda Pública como obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal.

## AUDIENCIA NACIONAL

### SENTENCIA

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

**SECCIÓN SEXTA**

**Núm. de Recurso: 0001171/2018**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 9187/2018**

**Demandante: LUIS SANCHEZ DIEZ, S.A.**

**Procurador: D. ANTONIO DE PALMA VILLALON**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA**

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D<sup>a</sup>. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veinte de diciembre de dos mil veinticuatro.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 1171/2018 promovido por el Procurador D. Antonio de Palma Villalon, que actúa en nombre y representación de **LUIS SANCHEZ DIEZ, S.A.**, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 25 de septiembre de 2018 que desestimó la reclamación económica-administrativa nº 00/08124/2015 interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad A02-72578424 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia (AEAT) en relación con el IVA del ejercicio 2014. Ha sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó

Síguenos en...



mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando se dicte sentencia estimatoria por la que *"por la que se anule la resolución impugnada así como la liquidación de la que trae causa, procediendo a la devolución de la parte de cuota reducida de la devolución solicitada en la autoliquidación, con arreglo a lo solicitado en la demanda"*.

**SEGUNDO.** El Abogado del Estado presentó escrito de contestación a la demanda solicitando se dicte sentencia por la que se confirme la resolución impugnada.

**TERCERO.** Pendiente el recurso de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 18 de septiembre de 2024, en que tuvo lugar. Ha sido ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Berta Santillan Pedrosa, quien expresa el parecer de la Sala.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** La entidad actora, LUIS SANCHEZ DIEZ, S.A., impugna en este proceso la resolución dictada con fecha 25 de septiembre de 2018 por el Tribunal Económico-Administrativo Central que desestimó la reclamación económica-administrativa nº 00/08124/2015 interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad A02-72578424 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia (AEAT) en relación con el IVA del ejercicio 2014.

La regularización efectuada en el acuerdo de liquidación referido tuvo lugar por dos motivos:

1º. No se admite como deducible el IVA que se recogía como soportado en dos escritos denominados mandamientos de ingreso con fechas de 15 de abril y 15 de mayo de 2010 expedidos por el Ayuntamiento de Atarfe (Granada) con el concepto de "Ingresos Patrimoniales. Canon. Explotación Cantera" en los que figuraba, en cada uno de ellos, una base imponible por importe de 18.781,62 euros y una cuota de IVA por importe de 3.005,05 euros. Y se denegó la deducción porque el contribuyente no había aportado los únicos documentos que son justificativos del derecho a la deducción a efectos del IVA, como son las correspondientes facturas o recibos que hubiera podido emitir el Ayuntamiento de Atarfe, las cuales, supuestamente, originaron con posterioridad los mandamientos de ingreso aportados por el obligado tributario.

2º. Se incrementan las bases imponibles y las cuotas de IVA repercutido respecto de varias facturas como R5 512, R5 513 y R5 515 expedidas en fecha 22 de diciembre de 2014 en las que el obligado tributario no había repercutido el importe correspondiente al IVA porque consideró que estaban exentas al tratarse de mercancías destinadas a la exportación. La Administración incrementó la base imponible porque consideró que se habían incumplido los requisitos legales establecidos para la aplicación de la exención del IVA respecto de las entregas de mercancías destinadas a la exportación.

**SEGUNDO.** En el escrito de demanda presentado por la entidad recurrente se solicita la nulidad de la resolución impugnada y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

En primer lugar, refiere que la factura es un medio de prueba y una garantía para la deducibilidad de las cuotas soportadas por IVA; pero expone que, sus exigencias formales no pueden conducir a quebrantar el principio de neutralidad. Y ello le lleva a concluir que tiene derecho a deducir los importes soportados por IVA recogidos en los mandamientos de ingreso expedidos por el Ayuntamiento de Atarfe.

Respecto de las operaciones recogidas en las facturas R5 512, R5 513 y R5 515 expedidas en fecha 22 de diciembre de 2014 refiere que responden a operaciones de exportación y, por tanto, son operaciones exentas a efectos del IVA.

Por el contrario, el Abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda interesa la desestimación del recurso rechazando todos los argumentos utilizados por el recurrente en su defensa.

**TERCERO.** Centrado el objeto del presente proceso corresponde a esta Sala analizar si es conforme con el ordenamiento jurídico la regularización efectuada a la recurrente por la Administración en relación con el IVA del ejercicio 2014.

Examinamos en primer lugar si la entidad recurrente puede deducirse las cuotas soportadas por IVA recogidas en dos escritos denominados mandamientos de ingreso expedidos por el Ayuntamiento de Atarfe (Granada) que la Administración no ha admitido porque ha considerado

Síguenos en...



que no se han aportado las correspondientes facturas a la prestación de servicio a que se refieren dichos mandamientos de ingreso.

La Administración se apoya en lo dispuesto en el artículo 97.1 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se dice que: *"Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción: 1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente"*. Y el citado desarrollo reglamentario se recoge en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación recogiendo en el artículo 6 el contenido que deben tener las facturas indicando que toda factura debe estar numerada, incluyendo el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión entre otros.

En este caso, la discrepancia entre las partes implica analizar si, a pesar de la ausencia de facturas, el recurrente ha podido acreditar de modo fehaciente la realidad de los gastos y cuotas de IVA cuya deducibilidad ha solicitado.

A tales efectos, el artículo 106.4 de la LGT, en la redacción aplicable a los hechos analizados, dispone que: *"Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria"*. A su vez el apartado 3 del mismo artículo establece: *"La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria"*. Ello es concordante con el artículo 97 de la Ley 37/1992, del IVA, ya que constituye un requisito sustantivo de la deducibilidad del IVA la posesión del «documento justificativo de la deducción».

Tras la modificación del citado precepto de la LGT por la Ley 34/2015 -en vigor desde el 12 de octubre de 2015- el apartado 4 aunque mantiene que la factura que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria constituye un medio de prueba prioritario, no obstante, se añade que: *"la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones"*.

La referida modificación del citado artículo 106.4 de la LGT no estaba en vigor en el periodo al que se refiere el IVA regularizado, sin embargo, debemos tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de 30 de enero de 2014 (recurso casación nº 4717/2009) en la que se dice que la exigencia de factura no puede llevar a mantener posiciones tan restrictivas o formalistas que supongan la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción, pues no debe olvidarse que la factura no es un elemento constitutivo de este derecho, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo que puede ser suplido por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Ello es consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que acoge la jurisprudencia comunitaria de la que se desprende que la función central que corresponde al derecho a deducción, en el mecanismo del IVA, es garantizar una perfecta neutralidad del impuesto.

Muchas sentencias han abordado esta cuestión reiterando o matizando, las más recientes, los criterios que constituyen los fundamentos básicos de la mecánica del IVA. En la STJUE de 17 de octubre de 2019, asunto C-653/2018, se destaca la preminencia de los llamados requisitos materiales sobre los formales recalando que *« [28.] si se han cumplido los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA aun cuando los sujetos pasivos no hayan respetado ciertos requisitos formales [...]»*, doctrina ya recogida en las de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, apartado 38; o 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, apartado 41. Sin embargo, tiene en cuenta que si *« [33.] un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA (...) No es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en*

Síguenos en...

*cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención. [...]».*

La sentencia de 11 de noviembre de 2021, asunto C-281/20 señala que:

*«38... incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vădan, C-664/16 , EU:C:2018:933 , apartado 43). Las autoridades tributarias pueden, por consiguiente, exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede conceder la deducción solicitada ( sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06-Investmentos Inmobiliarios e Turísticos, C-516/14 , EU:C:2016:690 , apartado 46 y jurisprudencia citada).*

*39. Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, con anterioridad adquirió bienes y recibió servicios de sujetos pasivos para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA y con respecto a los cuales efectivamente abonó el IVA [...]».*

Y en dicha sentencia se añade que:

*«45. (...) la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 . A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva y que, por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04 , EU:C:2006:446 , apartados 54 y 55, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/1, EU:C:2019:861 , apartado 34 y jurisprudencia citada, y el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 21).*

*46. En cuanto al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04 , EU:C:2006:446 , apartado 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11 , EU:C:2012:373 , apartado 45; de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18 , EU:C:2019:861 , apartado 35 y jurisprudencia citada, y el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 22).*

*47. Se ha estimado al respecto que un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112 , partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice ( auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20 , EU:C:2021:266 , apartado 23 y jurisprudencia citada).[...]».*La denegación en estos casos requiere de una «52. (...) una apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso, de conformidad con las normas en materia de prueba del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo [...]». Esta misma doctrina se reitera en la STUJE 1 de diciembre de 2022, asunto C-512/21, apartados 26, 27, 28, 33.

**CUARTO.** En el caso analizado, la entidad recurrente no dispone de facturas relativas a los dos escritos que denomina mandamientos de in greso emitidos en fechas de 15 de abril y 15 de mayo de 2010 por el Ayuntamiento de Atarfe (Granada) por el concepto de "Ingresos Patrimoniales. Canon. Explotación Cantera" y "Canon explotación Cantera Los Organos" en los que, además, figura en cada uno de ellos una base imponible por importe de 18.781,62 euros y una cuota de IVA por importe de 3.005,05 euros recogiendo, incluso, las firmas del Tesorero Accidental y del Interventor.

En base a lo anteriormente referido, lo determinante para denegar la deducción de las cuotas soportadas por IVA no puede ser la ausencia de facturas; lo determinante es analizar si la Administración contaba con datos suficientes para comprobar que el sujeto pasivo era realmente

quien realizaba el hecho imponible de la prestación del servicio de explotación de la cantera respecto de la cual se ha solicitado la deducción del importe del IVA soportado.

Es cierto que, la jurisprudencia, según expusimos anteriormente, ha admitido que la factura puede ser sustituida por otro documento que permita justificar la repercusión y la posterior deducción del IVA siempre y cuando consten, al menos, todos los datos exigidos legalmente para que sea posible acreditar que se han soportado cuotas de IVA y permita así la deducción de las cuotas de IVA soportado.

Y, en el caso analizado, entendemos que en los mandamientos de ingreso expedidos por el Ayuntamiento de Atarfe se recogen todos los requisitos que permiten dar por acreditada la operación que documentan al recoger el concepto (Ingresos Patrimoniales. Canon Explotación Cantera), el importe principal y la cuota de IVA reflejados de forma independiente y por cuenta del recurrente, periodo al que se refieren -abril y mayo de 2010- y la firma tanto del Tesorero accidental como del Interventor.

Por todo ello, analizando los datos aportados, ante la ausencia de facturas, referimos que, en este caso, están justificadas las cuotas de IVA soportadas por la recurrente que declaró como deducible en la liquidación del segundo trimestre de 2014. Y ello porque consideramos que una aplicación desproporcionada de las exigencias formales en cuanto a que sea la factura el único medio que permita justificar la deducción de las cuotas soportadas por IVA podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido cuando, como es el caso, entendemos que se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos materiales que exige la deducción.

Y, por ello, concluimos que es idónea la acreditación documental de la deducción pretendida en defecto de factura lo que nos lleva a estimar la pretensión de la recurrente y, en consecuencia, le reconocemos el derecho a deducir el importe de 6.010,10 euros como cuotas soportadas por IVA, ejercicio 2014.

**QUINTO.** Respecto de las operaciones de exportación recogidas en las facturas R5 512, R5 513 y R5 515 expedidas el 22 de diciembre de 2014 por la recurrente entiende que están exentas de IVA.

Debemos acudir al artículo 21 de la Ley 37/1992 que regula las exenciones en las exportaciones estableciendo en su apartado 1º y 2º lo siguiente:

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

- 1. 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. 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".*

Y el artículo 9 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido regula los requisitos que deben concurrir indicando 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:*

- 1º. Entregas de bienes exportados o enviados por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.*

*En estos casos la exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera. A efectos de justificar la aplicación de la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.*

*(...)*

- 2º. 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".*

En definitiva, para poder estar ante operaciones exentas por exportación deberá justificarse la salida efectiva del territorio comunitario de los bienes con carácter definitivo. Y corresponde al contribuyente la carga de la prueba conforme establece el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria; prueba que podrá realizarse sirviéndose de los documentos relacionados en

Síguenos en...



la norma reglamentaria que se configura como lista abierta presidida por el principio de libertad de prueba en la apreciación y valoración de los medios ( artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria).

**SEXTO.**La exportación es un régimen aduanero al que pueden vincularse las mercancías comunitarias y cuya finalidad es la salida de estas del territorio aduanero comunitario, en cuyo caso se reconoce la exención de IVA en la entrega correspondiente. Conviene diferenciar dos supuestos en las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de aplicación del IVA: (a) cuando del citado transporte se encarga el transmitente, o un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él: en estos casos se está ante exportaciones directas, y (b) cuando del citado transporte se encarga el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, o un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo: en estos casos se está ante exportaciones indirectas. En este segundo caso para poder beneficiarse de la citada exención del IVA, además de cumplir todos los requisitos previstos para el primero, deben reunirse otros tres adicionales: (i) conducir los bienes inmediatamente a la aduana; (ii) presentar el documento aduanero de salida, debiéndose hacer constar en el mismo, como indicación especial, el nombre del proveedor, su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida por el mismo, y (iii) remitir una copia diligenciada de ese documento aduanero de salida a dicho proveedor.

La discrepancia entre las partes se centra en determinar si el recurrente en las exportaciones señaladas puede emitir facturas sin repercutir al comprador el IVA correspondiente al estar ante operaciones exentas de IVA toda vez que la entrega y venta de las mercancías se ha efectuado a empresas situadas fuera del territorio de aplicación del IVA, en este caso ubicadas en China. La Administración niega la aplicación de la exención porque considera que no se ha producido la citada exportación toda vez que el recurrente no ha acreditado que dichos bienes hayan salido efectivamente del territorio de aplicación del IVA con destino al comprador ubicado en China. Por el contrario, el recurrente considera que si ha acreditado documentalmente que los bienes han salido del territorio de aplicación del IVA.

Corresponde, por tanto, determinar si concurren las condiciones exigidas legal y reglamentariamente para poder obtener la exención por exportaciones de bienes recogida en el artículo 21 de la Ley 37/1992. La acreditación documental de la realización de la exportación de bienes es distinta según nos encontremos ante una exportación "directa" o una exportación "indirecta".

Iniciamos el examen por la llamada exportación "directa" que tiene lugar cuando las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de aplicación del IVA se realizan por el propio transmitente o por un tercero que actúa en nombre y por cuenta de este. En estos casos, para acreditar la realización de la exportación, el transmitente deberá aportar "... las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación". La Administración sostiene que el recurrente no ha acreditado la realización de la exportación porque no ha aportado los documentos que, según la legislación aduanera, permiten acreditar la salida de los bienes con destino al comprador situado fuera del territorio de aplicación del IVA.

Esta Sala considera que, en los casos de las exportaciones directas, el DUA es un documento esencial e imprescindible para acreditar la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA con destino a empresas situadas fuera del citado territorio. Así se deduce del artículo 9.1. 1º del Real Decreto 1624/1992 cuando dispone que: "*En estos casos la exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera*".

Por otra parte, la recurrente en ningún caso ha propuesto prueba con la que, en su caso, hubiera sido posible concluir que se había producido la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA con destino a una empresa ubicada fuera de ese territorio. Y la carga de la prueba corresponde a quien quiere beneficiarse de la aplicación de una exención que exige, por una parte, que las mercancías vendidas hayan salido de las empresas vendedoras con destino a las compradoras situadas, en este caso, en China y, además, es necesario acreditar que esas mercancías están ya a disposición de las compradoras como nuevos propietarios pues no se puede desconocer el mecanismo del IVA en cuanto grava el destino de los bienes. Y para ello es necesario acreditar la salida de los bienes de la empresa vendedora a través de las empresas de transporte y, además, que estas empresas de transporte trasladan dichas mercancías a las compradoras ubicadas en China en cuanto que, precisamente, es ese destino el que justifica la exención del IVA en esa operación de compraventa. Hechos que no se han acreditado en ningún

caso por la recurrente vendedora. Concluyendo, para que la operación mercantil de exportación pueda beneficiarse de la exención de IVA será necesario que haya tenido lugar de forma efectiva la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA y que hayan llegado efectivamente a su comprador; en eso consiste la operación mercantil que se beneficia de la exención: venta y entrega real de bienes a un empresario que está situado fuera del territorio de aplicación del IVA. Corresponde ahora analizar si la recurrente puede obtener la exención del IVA cuando ha realizado exportaciones de bienes calificadas como "indirectas" que se producen cuando se está ante *"las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el ámbito de aplicación del impuesto o por un tercero que actué en nombre y por cuenta de él"*( art. 21. 2º de la Ley 37/1992 del IVA).

Y la Administración sostiene igualmente que no puede aplicarse la exención del IVA porque no se ha acreditado la efectiva salida de los bienes vendidos por la recurrente con destino a una empresa ubicada fuera del territorio de aplicación del IVA. En estos casos, el artículo 9.1.2º. A) del Real Decreto 1624/1992 dispone que: *"Cuando los bienes objeto de las entregas constituyen una expedición comercial, la exención quedara condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

*a) Los establecidos en el número anterior.*

*b) Sin perjuicio, en su caso, de lo dispuesto en la letra d) del párrafo cuarto del número 3º siguiente, los bienes deberán conducirse a la aduana en el plazo de un mes siguiente a su puesta a disposición, donde se presentará por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación. En este documento se hará constar también el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde la condición de exportador, con su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida por el mismo, debiendo el adquirente remitir a dicho proveedor una copia del documento diligenciado por la aduana de salida".*

Nuevamente, la Administración ha considerado que para que pueda beneficiarse de la exención es necesario acreditar tanto la salida de los bienes del territorio de aplicación del IVA como la llegada de los bienes a las empresas compradoras ubicadas en territorio de no aplicación del IVA. Y, en la exportación indirecta, debe también acreditarse la efectiva llegada de los bienes a su destinatario toda vez que el artículo 9.1.2º.A. b) antes citado exige a las empresas residentes fuera del territorio de aplicación del IVA, en este caso, en China la obligación de *"conducir los bienes a la aduana en el plazo de un mes siguiente a su puesta a disposición, donde se presentara por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación. En este documento se hará constar también el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde la condición de exportador, con su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida por el mismo, debiendo el adquirente remitir a dicho proveedor una copia del documento diligenciado por la aduana de salida".*

En este caso, la recurrente apoya su defensa diciendo que tiene derecho a la exención del IVA por la realización de dichas operaciones sosteniendo básicamente que tenía en su poder el DUA de salida que acreditaba la salida de las mercancías y que ese documento le otorgaba ya la certeza de que la operación de exportación se había realizado. Pero la recurrente olvida que como empresa vendedora nunca recibió, pero tampoco reclamó a las empresas compradoras residentes en China, el documento que permitía crear la convicción de que las mercancías habían llegado a China, como era el documento aduanero de exportación diligenciado por la aduana una vez puesta a su disposición los bienes por parte del comprador en el plazo de un mes a contar desde su puesta a disposición. Precisamente, este requisito de remitir al vendedor la copia diligenciada citada tiene por objeto poner a disposición del proveedor el documento que prueba el cumplimiento de todos los requisitos necesarios para disfrutar de la exención, permitiéndole comprobar por sí mismo tal extremo.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la interesada y considerar las operaciones regularizadas como entregas de bienes sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. El incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención determina la obligación para el sujeto pasivo (transmitente) de liquidar y repercutir el impuesto al destinatario de las operaciones realizadas y de ingresarlo en la Hacienda Pública como obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal.

No se puede olvidar que el artículo 21 de la Ley 37/1992 constituye la transposición al derecho interno del artículo 15, « *Exenciones en operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales*», de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario



Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, n.º 145 de 1977, p. 1) [en lo sucesivo, «Sexta Directiva»], precepto que disponía que, «*sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso: 1. las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el propio vendedor o por cuenta de éste; 2. las entregas de bienes expedidos o transportados por el comprador que no se halle establecido en el interior del país, o por su cuenta, fuera de la Comunidad, con exclusión de los bienes transportados por el comprador mismo 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*».

Por tanto, la resolución recurrida es conforme con el ordenamiento jurídico cuando ha entendido que las operaciones documentadas en las facturas R5 512, R5 513 y R5 515 están sujetas al IVA ya que no se ha probado por la actora el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa para considerar que son operaciones exentas de IVA.

**SÉPTIMO.** Lo expuesto nos lleva a la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo lo cual implica que no pueda efectuarse un pronunciamiento especial sobre las costas procesales causadas en este proceso de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

### FALLAMOS

ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso-administrativo nº 1171/2018 promovido por el Procurador D. Antonio de Palma Villalon, que actúa en nombre y representación de **LUIS SANCHEZ DIEZ, S.A.**, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 25 de septiembre de 2018 que desestimó la reclamación económica-administrativa nº 00/08124/2015 interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad A02-72578424 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia (AEAT) en relación con el IVA del ejercicio 2014. Resolución que confirmamos porque entendemos que es conforme con el ordenamiento jurídico, salvo en lo que afecta a la denegación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por IVA en el importe de 6.010.10 euros que entendemos que el recurrente tiene derecho a esa deducción. No se efectúa un pronunciamiento especial sobre las costas procesales causadas en esta instancia.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es susceptible de recurso de casación, que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...