

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3214-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	22/11/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 8 y 24
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una sociedad mercantil que es titular de un régimen fiscal de perfeccionamiento activo para la construcción de un buque.</p> <p>Como parte del procedimiento de las pruebas de navegación del buque, adquiere combustible destinado al avituallamiento del buque para la realización de dichas pruebas.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido del suministro del combustible destinado a las pruebas de mar a realizar por la consultante.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):</p> <p>“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.</p> <p>A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”.</p> <p>De acuerdo con lo anterior, la adquisición de combustible por parte de la consultante debe ser calificada como una entrega de bienes efectuada a su favor por el proveedor del combustible.</p> <p>Dicha entrega está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley del impuesto que establece que:</p> <p>“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:</p> <p>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.</p> <p>Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p> <p>2.- No obstante, dicha operación a pesar de estar sujeta al impuesto, podría quedar exenta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 37/1992 que establece que:</p> <p>“Uno. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:</p> <p>1.º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:</p> <p>(...)</p> <p>a) Los destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en Aduana, así como de los que estén vinculados a dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.</p> <p>(...).”.</p> <p>El apartado dos del mismo precepto añade que los regímenes a los que se refiere el artículo “son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.</p>

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que quedan excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.”.

Por último, el apartado tres de dicho artículo establece que “las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.”.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 12 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece que:

“1. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto, excepción hecha del régimen de depósito distinto de los aduaneros, quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que las mencionadas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los indicados regímenes aduaneros o fiscales o que se mantengan en dichos regímenes, de acuerdo con lo dispuesto en las legislaciones aduaneras o fiscales que específicamente sean aplicables en cada caso.

2.º Que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios entregue al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

(...).”.

De acuerdo con el escrito de la consulta, a la consultante le ha sido autorizado un régimen de perfeccionamiento activo fiscal a cuyo amparo efectúa la construcción de un buque. En el proceso de dicha construcción se deben realizar pruebas de mar del buque para lo cual adquiere el combustible necesario para su realización.

Por tanto, la entrega de combustible efectuada por el proveedor a favor de la entidad consultante estará exenta si la misma se produce en las condiciones y con el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 24 de la Ley del impuesto y el artículo 12 del Reglamento y, en particular, cuando concurren los requisitos previstos en la normativa aduanera aplicable al régimen de perfeccionamiento fiscal autorizado.

En otro caso, dicha entrega de bienes estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- El régimen de perfeccionamiento activo se encuentra regulado en los artículos 210 a 225 y 255 a 258 del 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, en adelante, CAU.

De acuerdo con el artículo 210 del CAU las mercancías podrán incluirse en el régimen especial de perfeccionamiento activo.

Por su parte, el artículo 256 del CAU establece:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 223, en el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:

a) a derechos de importación;

b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;

c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

2. El régimen de perfeccionamiento activo solamente podrá utilizarse en casos distintos de la reparación y la destrucción cuando, sin perjuicio de la utilización de ayudas a la producción, las mercancías incluidas en el régimen puedan ser identificadas en los productos transformados.

(...).”.

Para ello, conforme al artículo 211 del CAU, se requerirá la autorización de las autoridades aduaneras. En el mismo artículo se dispone que:

“En la autorización figurarán las condiciones en que se permitirá el uso de uno o más de los regímenes mencionados en el párrafo primero o la explotación de almacenes de depósito.”.

4.- Por último, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de

desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del “régimen y la clasificación o calificación tributaria” que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

El órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la contestación a consultas relacionadas con el alcance y condiciones de la autorización para la aplicación de un régimen especial aduanero o un régimen aduanero fiscal es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, siendo éste el órgano responsable del control y la gestión de dicho sistema y cuyas oficinas se encuentran en la Avenida de Llano Castellano 17, 28034 Madrid.

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