

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta **V0484-21**

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 04/03/2021

Normativa Ley 37/1992, arts. 18, 86, 92 y 94. Real Decreto 1619/2012. Real Decreto 1624/1992

Descripción de hechos La consultante es una sociedad mercantil que, en el desarrollo de su actividad, utiliza los servicios de una entidad titular de un depósito temporal en donde, en ocasiones, realiza la recepción, en nombre propio, de bienes propiedad de la consultante que son importados en el territorio de aplicación del impuesto.

Las autoridades aduaneras liquidan a la entidad titular del depósito tanto el arancel aduanero como el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado con ocasión de la importación.

Posteriormente, la entidad titular del depósito factura a la consultante la totalidad de los servicios prestados, incluyendo la cuota del impuesto satisfecha con ocasión de la importación, así como el arancel aduanero.

Cuestión planteada Condición de sujeto pasivo del impuesto en las operaciones de importación descritas y deducibilidad de dichas cuotas.

Contestación completa 1.- De acuerdo con el artículo 18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.”.

De conformidad con lo anterior, la introducción en el territorio de aplicación del impuesto de un bien procedente de un país o territorio tercero determinará la realización del hecho imponible importación.

2.- De acuerdo con el artículo 86 de la Ley 37/1992:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones.

Dos. Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1.º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 87 de la Ley 37/1992 dispone que en las importaciones de bienes serán responsables solidarios “las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.”.

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 (en adelante, CAU), dispone en su artículo

77.3, respecto de la deuda aduanera con ocasión del despacho a libre práctica de las mercancías, lo siguiente:

“3. El declarante será el deudor. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana.

(...).”.

En este sentido, el artículo 5, apartado 15), del CAU define la figura del declarante como “la persona que presenta una declaración en aduana, una declaración de depósito temporal, una declaración sumaria de entrada, una declaración sumaria de salida, una declaración de reexportación o una notificación de reexportación en nombre propio, o la persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración o dicha notificación.”.

Adicionalmente, el artículo 170.1 del CAU señala que “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.”.

Respeto de los documentos justificativos que deben acompañar la declaración en aduana, el artículo 163.1 del CAU señala que “los documentos justificativos exigidos para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaran las mercancías deberán hallarse en posesión del declarante y a disposición de las autoridades aduaneras en el momento en que se presente la declaración en aduana.”.

Por su parte, el artículo 18 del CAU señala que:

“1. Toda persona podrá nombrar a un representante aduanero.

Esta representación podrá ser directa, en cuyo caso el representante aduanero actuará en nombre y por cuenta de otra persona, o indirecta, en cuyo caso actuará en su propio nombre pero por cuenta de otra persona.

(...).”.

La presentación de declaraciones en aduana, así como las formas en que una persona puede hacerse representar ante las autoridades aduaneras son objeto de desarrollo por el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero (BOE del 14 de abril), en cuyo artículo 1 se dispone que:

“1. Toda persona, física o jurídica, que reúna los requisitos mencionados al efecto en el Código Aduanero Comunitario, podrá efectuar declaraciones ante cualquier administración de aduanas con el fin de asignar a las mercancías presentadas en las aduanas y recintos habilitados un determinado destino aduanero.

2. La presentación de declaraciones podrá ser realizada por las personas capacitadas, por sí o por medio de apoderado, esto es, en su propio nombre y por su propia cuenta, o bien valiéndose de representante aduanero designado al efecto.

(...).”.

De acuerdo con todo lo anterior, debe indicarse, como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (por todas, la contestación vinculante de 29 de abril del 2013 y número V1497-13), que el Código Aduanero de la Unión no define la figura del importador sino la del declarante, de forma que “será importador, la persona que pueda presentar, y así lo haga, la declaración de importación ya que se encuentra en condiciones de presentar o disponer que se presente al servicio de aduanas competente la mercancía de que se trate y todos aquellos documentos cuya presentación sean necesarios y, en particular, será aquella persona que conste como consignataria en los títulos de transporte. Los pactos entre las partes sobre el pago material de los derechos arancelarios o del IVA no son relevantes cuando se trata de determinar quién es el deudor de las deudas tributarias.”.

Así, de forma paralela a la normativa aduanera, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será importador y, como tal, sujeto pasivo del impuesto el destinatario de los bienes importados, sea éste adquirente, cesionario o propietario de los bienes.

También será importador y sujeto pasivo del impuesto el consignatario de los bienes importados cuando actúe en nombre propio en dicha importación, así como también, en defecto de los anteriores, el propietario de los bienes.

A este respecto, debe recordarse que el consignatario es aquella persona mencionada en el título de transporte que ampara la introducción de las mercancías en el territorio de aplicación del impuesto y designada para recibir en consignación los bienes en cuestión y que tendrá la consideración de sujeto pasivo en la operación de importación aun cuando no sea el adquirente, cesionario ni propietario de la mercancía, siempre que actúe en nombre propio respecto de los bienes importados.

3.- Aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta, en el que la consultante manifiesta que la propiedad de los bienes nunca es objeto de transmisión a la entidad titular del depósito temporal y que, generalmente, es esta última la que actúa como consignatario en nombre propio ante las autoridades aduaneras -figura el titular del depósito temporal como deudor en el documento de liquidación girado por las autoridades aduaneras-, debe concluirse que en esas circunstancias corresponderá a la entidad titular del depósito temporal la condición de sujeto pasivo del impuesto en las operaciones de importación y no a la entidad consultante.

Y lo anterior, sin perjuicio de que, posteriormente, la entidad titular del depósito temporal repercute sobre la consultante, el coste total de sus servicios, incluido el importe del arancel aduanero satisfecho y la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengados con ocasión de la importación.

En todo caso, debe recordar la consultante que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartados uno y dos, de la Ley 37/1992 “la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...).”.

No obstante, en aquellos supuestos en que la entidad titular del depósito temporal no actúe en nombre propio, sino en nombre y por cuenta de la entidad consultante –como representante directo, según la normativa aduanera- será la consultante la que tenga la consideración de declarante a efectos aduaneros y también la condición de sujeto pasivo del impuesto, en cuyo caso deberá figurar como deudora en el documento de liquidación girado por las autoridades aduaneras.

4.- La cuotas del impuesto devengadas con ocasión de la importación podrán ser objeto de deducción únicamente por aquella entidad que tenga a los efectos del impuesto la condición de sujeto pasivo, tal y como reiteradamente ha señalado este Centro directivo, como con ocasión de la consulta vinculante de 5 de abril del 2017 y número V0839-17.

En cualquier caso, la deducción podrá efectuarse, bien por la entidad titular del depósito temporal o bien por la consultante –según quien ostente la condición de sujeto pasivo en la importación- respetando los límites y requisitos contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En concreto, señala el artículo 92 de dicho texto legal que:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

(...)

2.º Las importaciones de bienes.

(...).”.

Por otra parte, el artículo 94 de la Ley 37/1992 hace referencia al tipo de operaciones que deben efectuar los sujetos pasivos del impuesto que les habilita para ejercer el derecho a deducir, estableciendo que:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

(...).”.

Respecto de los requisitos formales para el ejercicio del derecho a deducir, el artículo 97 de la Ley del impuesto dispone que:

“Uno. 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:

(...)

3.º En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, tanto la entidad titular del depósito temporal como la entidad consultante podrán ejercer el derecho a deducir las cuotas del impuesto devengadas con ocasión de las operaciones de importación cuando ostenten la condición de sujeto pasivo en la importación y siempre con sujeción a los requisitos y limitaciones contenidas en el Título VIII de la Ley del impuesto.

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.