

RÉGIMEN SUSPENSIVO IMPUESTOS ESPECIALES

Sistema EMCS.

NUM-CONSULTA	V3023-14
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	05/11/2014
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 19-5º; 21; 24 y 25-
DESCRIPCION- HECHOS	La consultante es una destilería que vende sus productos a una empresa comercializadora española, pero remitiendo los productos directamente en nombre y por cuenta de esta desde la fábrica a su cliente fuera de la Comunidad Europea o con destino a otros Estados miembro. En este último caso en régimen suspensivo de impuestos especiales a través del sistema EMCS.
CUESTION- PLANTEADA	Tributación de las operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
CONTESTACION- COMPLETA	1.- El artículo 65 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.”.

Por otra parte, el artículo 24 del mismo texto legal, dispone lo siguiente:

“Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

“1º. Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

(...)

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

2º. Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

3º. Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

(...)

f) Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero.

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d) y f) anteriores.

Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior 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.

(...)

A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el Anexo de la misma.”

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

(...).”.

Por su parte, el Anexo Quinto de la misma Ley, establece:

“Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros.

Definición del régimen.

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.
(...).”.

Por su parte, el artículo 24 del mismo texto legal exime del Impuesto a las entregas de bienes que vayan a ser vinculados o se encuentren vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero.

Por lo tanto, la consultante realiza entregas de bienes en su fábrica a favor de la entidad comercializadora, lo que cabe deducir del hecho de que las posteriores expediciones a territorios terceros o a otros Estados miembros sean efectuadas por la consultante en nombre y por cuenta de ésta. Estas entregas estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido pero exentas del mismo al realizarse mientras los bienes se encuentran vinculados al régimen de DDA, lo que determina la exención de la entrega por aplicación de lo establecido en el referido artículo 24 de la Ley 37/1992.

2.- Por otra parte, la remisión por parte de la entidad comercializadora de los productos a otro Estado miembro se realiza en régimen suspensivo de Impuestos Especiales al realizarse al amparo del sistema EMCS, sistema

informatizado de control que ampara la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo de productos objeto de Impuestos especiales con destino a una fábrica o depósito fiscal comunitario, que se hará también, por tanto, en régimen de depósito distinto del aduanero (DDA).

Por su parte, el artículo 25 de la Ley 37/1992 dispone que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

“Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

(...).”.

En consecuencia, la entrega intracomunitaria que realizará la entidad comercializadora resultará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto antes mencionado, al igual que también resultaría exenta del Impuesto en consideración a su naturaleza de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 25 de la citada Ley.

La realización de esta operación determina la obligación para dicha entidad de presentar una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre):

“1. Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa, los sujetos pasivos del Impuesto que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro, exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la Ley del Impuesto.

Se incluirán entre estas operaciones las transferencias de bienes comprendidas en el artículo 9, número 3º de la Ley del Impuesto.

(...).”.

3.- Por su parte, el envío de las mercancías a un país tercero supondrá la realización de una exportación de bienes por parte de la entidad comercializadora que, determinará la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero.

En efecto, el artículo 19.5º de la Ley 37/1992 el artículo 19.5º de la Ley 37/1992 establece que se consideran operaciones asimiladas a las importaciones de bienes:

“5º. Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

(...).”.

Debe tenerse en cuenta, que el artículo 21 de la Ley del Impuesto dispone que:

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

1º. 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.

2º. 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.

(...).”.

Sin embargo, y según la doctrina de este Centro Directivo, cuando los bienes abandonan un depósito aduanero como consecuencia de una entrega con destino a países o territorios terceros (incluido Canarias) o a otros Estados miembros de la Comunidad, debe entenderse que no se produce el hecho imponible importación en la medida en que se realizan las referidas entregas, por cuanto que la salida del depósito no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otro Estado miembro de la Comunidad, debiendo prevalecer esta última calificación que es la que responde al destino real de los bienes. De esta forma, la salida de un depósito aduanero de bienes objeto de una entrega con destino a países terceros o a otros Estados miembros de la Comunidad constituye una operación exenta, por aplicación del artículo 21 o del artículo 25 de la Ley 37/1992, según proceda.

Esta doctrina es igualmente aplicable, y así lo ha manifestado reiteradamente este Centro Directivo, a las operaciones de esta misma naturaleza que se realizan desde un depósito distinto del aduanero, por lo que consiguientemente y sin perjuicio de las formalidades aduaneras, la entrega del productos objeto de impuestos especiales con destino a la exportación efectuadas por la entidad comercializadora resultarán exentas del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículos 21 la Ley 37/1992.

4.- 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.