

MAQUINARIA AGRÍCOLA

Exención del IVA .

NUM-CONSULTA	V1727-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	04/07/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 24- Uno- 1º-e)- Anexo Quinto
DESCRIPCION- HECHOS	La sociedad consultante desarrolla la actividad de comercio mayorista de maquinaria agrícola, realizando ventas a un cliente español con entrega de la mercancía en los almacenes de éste, situados en el territorio de aplicación del Impuesto. El cliente manifiesta que la mercancía se destina posteriormente, tras un plazo de tiempo no definido, a un depósito distinto del aduanero, propiedad de otra empresa tercera, siendo éste el momento en el que el cliente efectúa la Declaración de Vinculación a Depósito. Finalmente cuando la mercancía se exporta, el cliente cumplimenta el Documento Único Administrativo. La consultante, en el momento de emitir la factura no dispone de la Declaración de Vinculación a Depósito, si no solamente del compromiso del cliente de vincular la mercancía posteriormente.
CUESTION- PLANTEADA	Si puede aplicarse a la venta efectuada por la consultante la exención prevista en el artículo 24. Uno. 1º.e) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.
CONTESTACION- COMPLETA	1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece que “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad

empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

A tales efectos, el artículo 5.Uno, letras a) y d) de la Ley 37/1992, dispone que a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales, entre otros, a:

a) “las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente

(...)”.

Por su parte, el apartado Dos del artículo 5 define las actividades empresariales o profesionales como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas”.

En consecuencia, la consultante tendrá según los criterios señalados la consideración de empresario o profesional por la actividad de comercio que realiza, y las entregas de bienes que realice en el desarrollo de dicha actividad estarán, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- El artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992 establece que:

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

1.º 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.

El artículo 24 de la Ley 37/1992 añade:

“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 del aduanero será el definido en el anexo de la misma, al que sólo podrán vincularse los bienes que sean objeto de los Impuestos Especiales.

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

(...).

El Anexo quinto de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“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 los 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con

sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

(...).”.

3.- En relación al régimen de depósito distinto de los aduaneros, cabe remitirse a la consulta V1877- 12, de 07 de noviembre de 2013, que determinó cual es la entrega que resultará exenta por tratarse de bienes que van a vincularse al régimen DDA, en los términos señalados en el artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992.

En dicha consulta se señaló:

- Que las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido se han de interpretar restrictivamente dado que constituyen excepciones al principio general de gravamen, criterio derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Unión Europea.
- Una interpretación en tal sentido nos lleva a la conclusión que la entrega que resultará exenta en este tipo de operaciones sólo podrá ser la inmediatamente anterior a la vinculación al régimen DDA.
- La vinculación al régimen DDA se realiza mediante la formalización de una declaración de vinculación a depósito realizada por el depositario de las mercancías
- De ahí que la entrega previa a la vinculación al régimen DDA que resultará exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24.uno.1º.e), solo podrá ser aquella que tenga como destinataria a la persona que va a vincular al régimen

DDA las mercancías, es decir la que aparezca como tal en la declaración de vinculación a depósito, y con independencia del lugar donde se realice la entrega física de la mercancía y el transportista de dicha entrega, ya que la vinculación al régimen se determinará atendiendo a las normas y requisitos establecidos en la normativa aduanera, tal como se establece en el apartado Dos, del artículo 24 de la Ley del Impuesto.

4.- En relación al tiempo en que debe efectuarse la vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero, la Resolución de 18 de junio de 2003, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones de funcionamiento de los depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros, dispuso en su parte Tercera lo siguiente, siendo el contenido de este texto aplicable a la regulación actual de los citados regímenes:

“La regulación establecida en la presente Resolución para los depósitos aduaneros será aplicable, "mutatis mutandis" a los depósitos distintos de los aduaneros con las especialidades establecidas en los apartados siguientes.

(...)

Vinculación al régimen.-Con carácter general, la vinculación al régimen de Depósito Distinto del Aduanero se efectuará mediante un D.V.D., documento que servirá tanto para el transporte de la mercancía hasta el local del D.D.A., que deberá efectuarse de manera inmediata, como para su introducción directa en dicho local, sin presentarla ante la aduana de control.

Cuando se trate de un DDA de tipo "A", el depositante deberá enviar un "mensaje de aceptación" por parte del depositario, como ya se indicó en el epígrafe 2.1.a) de la presente Resolución (Anexo I).

En el momento de la introducción física de la mercancía en el depósito, el depositario procederá a su inscripción en la contabilidad de existencias”.

Así pues para que el consultante pueda aplicar la exención prevista en el artículo 24.1.e) de la Ley 37/1992 a la entrega al cliente previsto en el escrito de consulta es necesario que la vinculación al régimen de depósito distinto del

aduanero se efectuó mediante la Declaración de Vinculación a Depósito y que el transporte de la mercancía hasta el Depósito Distinto del Aduanero se efectúe de manera inmediata. Estos extremos no parece que se cumplan en las operaciones descritas en el escrito de consulta, por lo que en tal caso la entrega efectuada por el consultante estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.

FIDE