

NUM-CONSULTA V1392-16

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 04/04/2016

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 167-Dos-. RIVA RD 1624/1992 art. 74

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es un agente de aduanas que efectua los trámites necesarios para la importación de mercancías en el territorio de aplicación del Impuesto para un cliente establecido en Irlanda.

CUESTION-PLANTEADA Posibilidad de que su cliente se acoja al sistema de diferimiento del IVA en las importaciones de bienes previsto en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- De conformidad con el artículo 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):
"Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador."
El artículo 18 del mismo texto legal define las importaciones de la siguiente manera:
"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."
2.- Respecto de la liquidación de Impuesto devengado con ocasión de la realización del hecho imponible importación, señala el artículo 167.Dos de la Ley del Impuesto, en la redacción dada al mismo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del 28 de noviembre) que:
"Dos. En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.
La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración."
Es el artículo 74 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los 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, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, (BOE

del 20 de diciembre), el que viene a desarrollar las condiciones en que la recaudación y, en su caso, pago de las cuotas del Impuesto devengadas en las importaciones debe realizarse:

“1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido la opción a que se refiere este apartado quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural.

La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.”.

Por su parte, el artículo 71.3 del Reglamento del Impuesto, respecto del período de liquidación mensual, dispone que:

“3. El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los empresarios o profesionales que a continuación se relacionan:

1.º Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

2.º Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

Lo previsto en este número resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del

cual haya tenido lugar.

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, se considerará transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional aquella que comprenda los elementos patrimoniales que constituyan una o varias ramas de actividad del transmitente, en los términos previstos en el artículo 83.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que sea aplicable o no a dicha transmisión alguno de los supuestos de no sujeción previstos en el número 1.º del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

3.º Los comprendidos en el artículo 30 de este reglamento autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada período de liquidación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en el caso de que no resulten cuotas a devolver a favor de los sujetos pasivos.

4.º Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades que se regula en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto.”.

3.- Por otra parte, el artículo 119 de la Ley 37/1992, regula el régimen de devolución a empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el mismo, en los siguientes términos:

“Artículo 119. Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

(...)

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

(...)

2º. No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2º, 3º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3º. No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

(...)

5º. Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción

aplicable en dicho Estado.

(...)

6º. Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

(...).”

4.- De conformidad con todo lo anterior, el cliente irlandés de la consultante, como sujeto pasivo del Impuesto podrá aplicar el mecanismo de diferimiento previsto en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, para el pago del Impuesto devengado con ocasión de las importaciones de bienes que realice, con independencia de que no se encuentre establecido en el territorio del aplicación del Impuesto, siempre que cumpla con los requisitos establecidos para su aplicación. A estos efectos, deberá tenerse en cuenta que el referido artículo 119 de la Ley 37/1992 ha previsto un régimen especial de devolución del Impuesto soportado en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes para aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que no hayan realizado en dicho territorio operaciones distintas de las establecidas en el número 2º, ni hayan sido destinatarios de operaciones distintas a las enumeradas en el número 3º, ambos del apartado dos del artículo 119 de la Ley y que, por tanto, no deben presentar declaraciones-liquidaciones periódicas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, dichos empresarios o profesionales no establecidos, citados en el párrafo anterior, no podrán acogerse al régimen de diferimiento del Impuesto de las importaciones de bienes regulado en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992 en la medida que se encuentran eximidos de la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, puesto que la eventual deducción de la cuotas soportadas en las importaciones de bienes que realicen se ha previsto mediante el sistema de devolución regulado en el artículo 119 del mismo texto legal.

No obstante lo anterior, aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, como podría ser el cliente irlandés de la consultante, que realicen importaciones de bienes y adicionalmente alguna de las operaciones por las que quedan excluidos del régimen de devolución del Impuesto regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992 o, en general, cuando deban presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refiere el artículo 99 de la Ley del Impuesto, podrán, con cumplimiento de los requisitos exigidos, aplicar el régimen de diferimiento del Impuesto de las importaciones de bienes previsto en el referido artículo 167.Dos de la Ley 37/1992.

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.