

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Depósito fiscal

NUM-CONSULTA	V0865-18
ORGANO	Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	28/03/2018
DESCRIPCION- HECHOS	<p>La consultante es una sociedad mercantil titular de un depósito fiscal en el que un operador introduce, procedente de otro depósito fiscal y en régimen suspensivo, un producto objeto de Impuestos Especiales de fabricación. El producto es extraído del depósito fiscal por el depositante según sus necesidades, repercutiendo el consultante el impuesto especial correspondiente por los productos extraídos.</p>
CUESTION- PLANTEADA	<p>Se cuestiona si, junto con el Impuesto Especial debe el consultante repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al operador al que presta el servicio de almacenamiento.</p>
CONTESTACION- COMPLETA	<p>1.- El Anexo Quinto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992) (Boletín Oficial del Estado del 29), define el régimen de depósito distinto del aduanero de la siguiente manera:</p> <p>"Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros.</p> <p>Definición del régimen.</p> <p>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,</p>

de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

(...).".

El artículo 24 de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992), establece que estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, entre otras, las entregas de bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen. También declara exentas las prestaciones de servicios relacionadas directamente con los bienes vinculados a dicho régimen.

Por su parte, el artículo 19.5º de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) dispone que se considerarán 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.

(...).".

El devengo de las operaciones asimiladas a las importaciones definidas en el artículo 19 de la Ley, de acuerdo con el artículo 77.Dos del mismo texto legal, "se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican."

Será sujeto pasivo de la operación, a tenor de lo establecido en el artículo 86.4º de la Ley:

"4.º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley."

De acuerdo con el escrito de consulta, la entidad consultante se limita a prestar un servicio de almacenamiento en un depósito fiscal al operador propietario de los bienes objeto de los Impuestos Especiales no adquiriendo

en ningún momento la propiedad de dichos bienes.

Así, en el momento de la salida de los bienes del depósito distinto del aduanero se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de operación asimilada a la importación en la que el sujeto pasivo será el propietario de los bienes en dicho momento, por tanto, la consultante no deberá repercutir sobre su cliente cuota alguna del impuesto.

A este respecto, el artículo 73.3 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Referencia 3668/1992) (BOE del 31 de diciembre), señala que:

"3. La liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones y con arreglo al modelo que, a tal efecto, determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo, conforme a los requisitos establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto.

Los plazos y períodos de liquidación son los que se establecen a continuación:

(...)

b) Las operaciones descritas en el párrafo 5.º del citado artículo 19 de la Ley del Impuesto, realizadas en los períodos de liquidación a que se refiere el artículo 71.3 de este reglamento, se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el artículo 71.4 de este reglamento.

c) Las operaciones del párrafo b) anterior se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se presentará, en los mismos plazos y períodos, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los casos que se

indican a continuación:

1.º Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros.

2.º Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado."

En relación con la base imponible de las operaciones asimiladas a la importación, debe recordarse que el artículo 83.Dos de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) dispone que:

"Dos. Reglas especiales.

(...)

3ª. La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero será la siguiente:

(...)

b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del impuesto.

c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.

d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.

e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible del impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

(...):".

2.- 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 (Referencia 1914/2003).

FIDE