

CONSULTA 2013.3.11.1 – IVA – Aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido a las adquisiciones de materias primas oleaginosas para la fabricación de biodiesel en régimen de intermediación, careciendo de CAE (Código de Actividad y Establecimiento)

HECHOS PLANTEADOS

La consultante tiene por objeto la compra venta de materias primas oleaginosas (aceites usados de fritura y subproductos y residuos) para la fabricación de biodiesel en régimen de intermediación, careciendo de CAE.

Los proveedores a los que adquiere dichas materias primas son principalmente gestores de aceite usado, siendo enviados finalmente por parte de la consultante a fabricantes de biodiesel que tienen su CAE correspondiente.

En relación a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de aceites vegetales a fabricantes de biodiesel, la Dirección General de Tributos, en respuesta a consulta con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 ha señalado que resultan exentas del Impuesto.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta de aplicación la exención del Impuesto para las adquisiciones que realiza la consultante.

CONTESTACIÓN

La consulta de la Dirección General de Tributos con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 señala lo siguiente:

“(…)

La doctrina de este Centro Directivo configurada a raíz de la introducción de un nuevo artículo 108 ter en el Reglamento de los Impuestos Especiales, conforme al Real Decreto 1921/2010, de 26 de fe-

brero, consideró, sobre la base de la Resolución 1/1994, de 10 de enero, que las entregas de aceite de origen vegetal (NC 1507 a 1518), previas a la vinculación de los aceites al régimen de depósito distinto del aduanero, no resultaban exentas del Impuesto.

El estudio detallado de la legislación vigente en la fecha en que se dictó la Resolución 1/1994, del apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992 y, de manera particularmente significativa, del artículo 24.Dos de la citada Ley - que en la redacción anterior a la modificación de la Ley 42/1994, que entró en vigor el 1 de enero de 1995, estipulaba que al régimen de depósito distinto del aduanero sólo podrían vincularse los bienes objeto de Impuestos Especiales (exigencia que no se contempla en la normativa actual) - ha determinado que este Centro Directivo se plantee un cambio en su doctrina a la vista de la ampliación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen y de la posible inadecuación de la anterior doctrina a efectos de conseguir los objetivos perseguidos por los beneficios fiscales regulados en el artículo 24, antes citado.

Por todo ello, y conforme a lo dispuesto en el artículo 24.Uno.1º.d) y en el apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992, este Centro Directivo considera que la entrega de aceites vegetales (NC 1507 a 1518) a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel y, consiguientemente, previa a la determinación de estos productos como bienes objeto de Impuestos Especiales, resultará exenta del Impuesto.”

Si bien dicha consulta alude en su conclusión al artículo 24.Uno.1º.d) de la Ley 37/1992, debemos entender que se refiere al 24.Uno.1º.e), siendo este último el único artículo que se transcribe en el cuerpo de la misma.

El artículo 24.Uno.1º e) del Decreto Foral Normativo 12/1993, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido para el Territorio Histórico

de Álava, concordante con el de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece lo siguiente:

“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.”

Por su parte, el apartado quinto del Anexo de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 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 proce-

dencia 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.

Por otra parte, el artículo 12.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, dispone que *“las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 24 de la Norma del Impuesto”*.

Por último, hay que tener en cuenta que la normativa de los Impuestos Especiales (artículo 46 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero y artículo 108.ter del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales) en relación con los envíos de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) a las fábricas de biodiesel, determinan que estos productos no tienen la consideración de productos objeto de tales tributos hasta que tienen entrada en las mismas y su circulación hasta ese momento no se encuentra amparada por el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales.

Teniendo en cuenta lo anterior y tomando como base la interpretación que realiza la Dirección General de Tributos, debemos considerar que la

misma es aplicable a las adquisiciones de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) que realice la consultante y por tanto resultarían exentas, conforme al artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA siempre y cuando vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero, para lo cual el proveedor de la consultante tendrá que tener conocimiento de dicho destino, circunstancia que acontecerá cuando dichos bienes vayan directamente de las instalaciones del proveedor a la fábrica de biodiesel, momento el cual quedan vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero.

Por el contrario, en la medida que los bienes no se remitan por los proveedores directamente a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente), como sucede cuando los envíen a las instalaciones de la consultante o de otra empresa que no tengan dicha consideración a efectos de Impuestos Especiales, bien sea para su almacenaje o su tratamiento, los proveedores no tendrían la evidencia objetiva de que dichos bienes o bien parte de los mismos (ya que pueden haber deshechos) vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero, aunque posteriormente la consultante los vincule a dicho régimen, por lo que en estos casos no será de aplicación la exención del artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA a las adquisiciones que realice la consultante, por lo que deberán estar gravadas por dicho tributo. Todo ello sin perjuicio que sí estén exentas las entregas que realice la consultante de fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente).

CONSULTA 2013.3.11.2 – IVA: Aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido a la adquisición de productos oleaginosos para su posterior procesamiento y transformación en materias primas dirigidas a la fabricación de biodiesel.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante tiene por objeto la compra venta de productos oleaginosos (ácidos grasos, grasas, aceites del alta acidez, oleínas) para su posterior procesamiento para su transformación en materias primas dirigidas a la fabricación de biodiesel.

La consultante adquiere los productos a otras empresas y lo transforma mediante procesos físicos y químicos para posteriormente venderlos a fábricas de biodiesel.

En relación a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de aceites vegetales a fabricantes de biodiesel, la Dirección General de Tributos, en respuesta a consulta con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 ha señalado que resultan exentas del Impuesto.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta de aplicación la exención del Impuesto para las adquisiciones que realiza la consultante.

CONTESTACIÓN

La consulta de la Dirección General de Tributos con nº V1142-12 de fecha 25 de mayo de 2012 señala lo siguiente:

“(…)

La doctrina de este Centro Directivo configurada a raíz de la introducción de un nuevo artículo 108 ter en el Reglamento de los Impuestos Especiales, conforme al Real Decreto 1921/2010, de 26 de febrero, consideró, sobre la base de la Resolución 1/1994, de 10 de enero, que las entregas de aceite de origen vegetal (NC 1507 a 1518), previas a la vinculación de los aceites al régimen de depósito distinto del aduanero, no resultaban exentas del Impuesto.

El estudio detallado de la legislación vigente en la fecha en que se dictó la Resolución 1/1994, del apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992 y, de manera particularmente significativa, del artículo 24. Dos de la citada Ley - que en la redacción anterior a la modificación de la Ley 42/1994, que entró en vigor el 1 de enero de 1995, estipulaba que al régimen de depósito distinto del aduanero sólo podrían vincularse los bienes objeto de Impuestos Especiales (exigencia que no se contempla en la normativa actual) - ha determinado que este Centro Directivo se plantee un cambio en su doctrina a la vista de la ampliación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen y de la posible inadecuación de la anterior doctrina a efectos de conseguir los objetivos perseguidos por los beneficios fiscales regulados en el artículo 24, antecitado.

Por todo ello, y conforme a lo dispuesto en el artículo 24.Uno.1º.d) y en el apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992, este Centro Directivo considera que la entrega de aceites vegetales (NC 1507 a 1518) a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel y, consiguientemente, previa a la determinación de estos productos como bienes objeto de Impuestos Especiales, resultará exenta del Impuesto."

Si bien dicha consulta alude en su conclusión al artículo 24.Uno.1º.d) de la Ley 37/1992, debemos entender que se refiere al 24.Uno.1º.e), siendo este último el único artículo que se transcribe en el cuerpo de la misma.

El artículo 24.Uno.1º e) del Decreto Foral Normativo 12/1993, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido para el Territorio Histórico de Álava, concordante con el de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece lo siguiente:

"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."

Por su parte, el apartado quinto del Anexo de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 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.

Por otra parte, el artículo 12.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, dispone que *“las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 24 de la Norma del Impuesto”*.

Por último hay que tener en cuenta que la normativa de los Impuestos Especiales (artículo 46 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero y artículo 108.ter del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales) en relación con los envíos de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) a las fábricas de biodiesel, determinan que estos productos no tienen la consideración de productos objeto de tales tributos hasta que tienen entrada en las mismas y su circulación hasta ese momento no se encuentra amparada por el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales.

Teniendo en cuenta lo anterior y tomando como base la interpretación que realiza la Dirección General de Tributos, debemos considerar que la misma es aplicable a las adquisiciones de aceites vegetales (productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518 de la Nomenclatura Combinada) que realice la consultante y por tanto resultarían exentas, conforme al artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA siempre y cuando vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero, para lo cual el proveedor de la consultante tendrá que tener conocimiento de dicho destino, circunstancia que acontecerá cuando dichos bienes vayan directamente de las instalaciones del proveedor a la fábrica de biodiesel,

momento el cual quedan vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero.

Por el contrario, en la medida que los bienes no se remitan por los proveedores directamente a fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente), como sucede cuando los envíen a las instalaciones de la consultante o de otra empresa que no tenga la consideración a efectos de Impuestos Especiales, de fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente), bien sea para su almacenaje o su tratamiento, los proveedores no tendrían la evidencia objetiva de que dichos bienes o bien parte de los mismos (ya que pueden haber deshechos) vayan a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero por ser introducidos en fábricas o depósitos fiscales de biodiesel con su CAE, aunque posteriormente la consultante los vincule a dicho régimen, por lo que en estos casos no será de aplicación la exención del artículo 24.Uno.1º e) de la Norma de IVA a las adquisiciones que realice la consultante, por lo que deberán estar gravadas por dicho tributo. Todo ello sin perjuicio que sí estén exentas las entregas que realice la consultante de fábricas o depósitos fiscales de biodiesel (con su CAE correspondiente).

Dado que el caso consultado está comprendido en el supuesto del párrafo anterior las adquisiciones que realice la consultante estarán sujetas y no exentas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

