

NUM-CONSULTA V0551-08

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 13/03/2008

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 97-uno-3º. Ley 37/1992 art. 98-Uno

DESCRIPCIÓN HECHOS

Una empresa que realiza importación de mercancías, consulta el momento en que el Impuesto soportado por dicha importación resulta deducible, así como la justificación documental requerida al efecto de proceder a dicha deducción.

CUESTIÓN PLANTEADA

Una empresa que realiza importación de mercancías, consulta el momento en que el Impuesto soportado por dicha importación resulta deducible, así como la justificación documental requerida al efecto de proceder a dicha deducción.

CONTESTACIÓN COMPLETA

1.- El artículo 98.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece lo siguiente:

“Artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir.

Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes.(9)”.

Hasta el 31 de diciembre de 2007, el citado precepto contenía, adicionalmente, un apartado dos que ha sido derogado por la apartado dos de la Disposición final séptima de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27).

Dicho artículo 98.dos, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, señalaba que el nacimiento del derecho a la deducción en las importaciones nacía cuando se pagaban las cuotas deducibles.

En consecuencia, desde el 1 de enero de 2008, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la importación de bienes nacerá con el devengo de las mismas, en los mismos términos que las cuotas soportadas que se correspondan con el resto de supuestos que definen el hecho imponible del Impuesto.

2.- El artículo 77 de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

“Artículo 77. Devengo del Impuesto.

Uno. En las importaciones de bienes el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.(9)”.

En cuanto al devengo de los derechos de importación, el artículo 201.2 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, establece que “la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate”.

Por consiguiente, el devengo de los derechos de importación y el devengo del IVA tendrán lugar, simultáneamente, cuando se admita a despacho la declaración aduanera por parte de la Administración tributaria.

Producido el devengo del IVA, su importe será inmediatamente deducible, desde el 1 de enero de 2008, siempre que se cumplan el resto de requisitos y limitaciones que para el ejercicio del derecho a la deducción establece el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

3.- Por el contrario, el derecho a la deducción del IVA soportado por la realización de importaciones cuyas declaraciones hayan sido admitidas a despacho antes del 1 de enero de 2007, nacerá en el momento en el que se pague la cuota correspondiente a dichas importaciones.

4.- El artículo 97.uno.3º de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

“Artículo 97. Requisitos formales de la deducción.

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

3º. El documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación. (9)”.

En cuanto a la interpretación del referido precepto legal, debe traerse a colación lo dispuesto por la letra e) del artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que señala lo siguiente:

“Artículo 178.

Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

e) para la deducción contemplada en la letra e) del artículo 168, por lo que respecta a las importaciones de bienes, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del IVA devengado;

())”.

La aplicación conjunta de los artículos 97.uno.3º y 98 de la Ley 37/1992, este último conforme a su nueva redacción en vigor desde el 1 de enero de 2008 en los términos ya expuestos, debe realizarse a la luz de lo dispuesto por el citado artículo 178.e) de la Directiva 2006/112/CE.

En este sentido, el documento al que debe entenderse referido el precepto de Derecho comunitario es el DUA o documento único administrativo que haya sido admitido a despacho por la Administración aduanera.

Por consiguiente, desde el 1 de enero de 2008, el documento justificativo del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la realización de importaciones será el DUA que haya sido admitido a despacho por la Administración aduanera.

Dicha admisión a despacho del DUA de importación, determinará el devengo del IVA correspondiente y, a la par, permitirá la deducción inmediata de esa cuota justificada por el propio documento debidamente sellado por la Administración aduanera, cumplidos siempre el resto de limitaciones y requisitos relativos al derecho a la deducción.

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.