

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta** V1522-23

**Órgano** SG de Impuestos sobre el Consumo

**Fecha salida** 02/06/2023

**Normativa** Ley 37/1992 arts. 4,5,17,18 y 19

**Descripción de hechos** La consultante es una asociación de ámbito nacional que agrupa a operadores al por mayor de productos petrolíferos y plantea la tributación, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la salida de dichos productos, importados, del depósito distinto del aduanero a la luz de la modificación normativa llevada a cabo por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

**Cuestión planteada** Tributación de la ultimación de los productos objeto de consulta del régimen de depósito distinto del aduanero a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Contestación 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.”.

Señala, por otra parte, el artículo 18 de la Ley 37/1992, en su redacción previa a la modificación operada por Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, que:

“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.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta Ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las áreas o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes.

No obstante, no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta Ley.”.

Por su parte, el artículo 19.5º de la Ley 37/1992 dispone que:

“5.º 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.

(...).”.

Será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido de las citadas operaciones asimiladas a importación, conforme a lo dispuesto en el artículo 86.Dos.4º de la Ley 37/1992 y la doctrina de este Centro Directivo, quien resulte ser el propietario de los bienes en el momento en que los mismos abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero.

Por su parte, el artículo 65 de la Ley 37/1992 establece que:

“Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero que se relacionan a continuación, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones:

- a) Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta Ley.
- b) Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en la letra b) del número 1.º del apartado dos del artículo 3 de esta Ley.
- c) Los que se relacionan a continuación: Patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Código NC 09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral (Código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Código NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Código NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Código NC 71101100, 71102100 y 71103100).
- d) Los bienes que se destinen a tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos.”.

El depósito distinto del aduanero (en adelante, DDA) es objeto de definición en el anexo de la Ley 37/1992 que, en su apartado quinto, establece que:

“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 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.

(...).”.

En consecuencia con los preceptos citados, de acuerdo con la normativa del Impuesto, en la redacción anterior a la modificación operada por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, estaban exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de los bienes objeto de consulta, al tratarse de importaciones de bienes destinados a ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero desde el momento de su importación, en las condiciones que establecen dichos preceptos transcritos.

La desvinculación de bienes importados del régimen de depósito distinto del aduanero determinaba la realización de una operación asimilada a una importación en virtud del artículo 19.5º de la Ley 37/1992.

Respecto de la liquidación del impuesto en las operaciones asimiladas a la importación, el modelo a utilizar por la consultante para la liquidación del impuesto es el “modelo 380-Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones asimiladas a las importaciones” cuya regulación se contiene en la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del

Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos (BOE de 1 de diciembre).

2.- Sin perjuicio de lo anterior, la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE del 24 de diciembre), procedió a modificar, con entrada en vigor desde 1 de enero de 2023, varios artículos de la Ley 37/1992, con el objeto de armonizar y adaptar su contenido a la normativa aduanera comunitaria.

En concreto, y por lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, el artículo 18 de la Ley 37/1992, tras la citada modificación, quedó redactado como sigue, con la modificación de su apartado dos y añadiendo un tercer apartado al articulado:

“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las situaciones a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando cesen las situaciones o se ultimen los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Lo dispuesto en el párrafo anterior solo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las citadas situaciones o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso.

El incumplimiento de la legislación reguladora de dichas situaciones y regímenes determinará el hecho imponible importación de bienes.

No obstante, no constituirá importación el cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquel determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

Tampoco constituirá importación el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes mencionados en el párrafo anterior cuando aquel determine un fletamento o un arrendamiento de buques o aeronaves, o bien un arrendamiento de los objetos que se incorporen a dichos buques y aeronaves, a los que resulte aplicable las exenciones previstas en el artículo 22, apartados uno, dos, cuatro y cinco de esta ley.

Tres. La vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero se referirá exclusivamente a las referidas en el artículo 65 de esta ley.

La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención prevista en el artículo 65 esta ley, determinará el hecho imponible importación de bienes.”.

En consecuencia, en el momento de presentación de esta consulta, y de acuerdo con la modificación normativa anterior, la desvinculación de bienes importados objeto de consulta del régimen de depósito distinto del aduanero determinaba la realización del hecho imponible importación y no de una operación asimilada a la importación.

3.- No obstante, cabe destacar que el citado artículo 18, en su apartado Tres, ha sido recientemente modificado, con efectos desde 1 de enero de 2023, en virtud de la disposición final primera de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (BOE de 25 de mayo), en los siguientes términos:

“Tres. La vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero se referirá exclusivamente a las referidas en el artículo 65 de esta ley.

La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención prevista en el artículo 65 esta ley, determinará el hecho imponible importación de bienes a excepción de los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta ley, en cuyo caso la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero determinará la realización de una operación asimilada a una importación.

No obstante, no constituirá importación ni operación asimilada a la importación la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.”.

Tal como se precisa en la Exposición de motivos de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, dicha modificación obedece a razones de carácter práctico dada la dificultad, o la práctica imposibilidad, de liquidar como una importación la desvinculación de los bienes importados objeto de Impuestos Especiales del régimen de depósito distinto del aduanero, ya que los mismos pueden ser objeto de

mezcla en los depósitos fiscales con otros de la misma especie y naturaleza que pueden proceder del mercado interior o comunitario.

De esta forma, con efectos desde el 1 de enero de 2023, en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes objeto de Impuestos Especiales se realizará una operación asimilada a una importación y no una importación de bienes, cualquiera que sea su procedencia, cuya liquidación debe efectuarse por el sujeto pasivo a través del “modelo 380- Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones asimiladas a las importaciones”.

4.- 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.