

Cambio jurisprudencial en la doctrina del Tribunal Supremo en relación con la sentencia "Rover". Régimen del depósito distinto del aduanero en el 2016 (Gorka Garitaonandia Tutor, Marzo 20016)

Gorka Garitaonandia Tutor

Inspector de la Hacienda Foral de Álava

Durante el mes de febrero, el Tribunal Supremo ha dictado dos sentencias relativas a la localización de determinadas entregas de bienes, en las que revisa en cierta medida los criterios mantenidos en la resolución del caso Rover. Gorka Garitaonandia expone en este artículo los criterios aplicados en estas sentencias, para determinar la Administración competente para la exacción del IVA. Analiza además el régimen de depósito distinto de los aduaneros, y sus efectos en el IVA, así como las últimas novedades en relación con la liquidación del IVA a la importación.

Recientemente, se han dictado dos sentencias cuya lectura permite suponer la modificación en parte de algunos aspectos contenidos en la doctrina jurisprudencial que fijó la Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, por sentencia de 13 de Abril de 2011 (-CASO ROVER-).

Ambas sentencias, dictadas en febrero de 2016, van a tener en cuenta por un lado, la generación del valor añadido, y por otro, la ubicación de los bienes corporales en el territorio desde donde se realiza su puesta a disposición, como punto de conexión del lugar de realización de las operaciones a efectos del impuesto sobre el valor añadido que regula el Convenio Económico entre el estado y la C.F de Navarra, en su artículo 33.6.4, del mismo modo que lo regula el Concierto Económico, en su artículo 28 Uno. A) al señalar:

"A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1. º Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente."

Sin embargo, no tienen en cuenta el apartado segundo del mismo artículo 28 del Concierto Económico al regular que *" Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte."*

Por otra parte, siguen la línea jurisprudencial establecida por la sentencia de 13 Abril de 2011, de no tener en cuenta el lugar donde se encuentran los bienes al inicio del transporte para su comercialización, y de no aplicarse tampoco el apartado segundo del mismo artículo 28 del Concierto Económico. Sin embargo, lo que hacen es modificar la interpretación del concepto indeterminado de la puesta a disposición de los bienes corporales que había fijado la sentencia de 13 de abril de 2011.

En este sentido, la primera sentencia por orden cronológico, Sentencia de 3 Febrero de 2016, de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, señala que la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que éste tiene entrada en las instalaciones del comprador. Las ventas realizadas desde acometidas de clientes deben considerarse, como regla de localización de operaciones realizadas en territorio navarro aplicable tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido como en el Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 21 A) 4º y 33.6.A) 4º del Convenio Económico.

En dicha sentencia, el Tribunal Supremo desestima el recurso contencioso-administrativo planteado contra una Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico con Navarra de 30 de junio de 2014, por la que se declaraba que las entregas de gas y electricidad efectuadas a los consumidores finales por las referidas entidades se han de entender realizadas en Navarra, a efectos de la aplicación de los citados impuestos, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado.

De esta manera, frente a la postura que mantenía la doctrina jurisprudencial de Tribunal Supremo, por la que las entregas de bienes corporales (en este supuesto el gas) efectuadas por una empresa meramente comercializadora, que utilizaba medios ajenos para llevar a cabo las entregas en el que la localización de los bienes previa a su entrega no añade valor al proceso de comercialización, debía entenderse producido en el territorio en el que radiquen las instalaciones desde las cuales efectúa las tareas y procesos de comercialización encaminadas a realizar las ventas. Sin embargo, según esta resolución, han de entenderse localizadas las entregas de bienes corporales, en el lugar desde el que la entidad realiza la puesta de dicho bien a disposición del adquirente. En este supuesto, en la medida que los contadores que miden el consumo de gas están ubicados en Navarra, las entregas de gas natural se entenderán realizadas en dicho territorio, cuando las acometidas desde las que la empresa pone el gas a disposición del cliente, estén situada en dicho territorio.

Referencia otra sentencia dictada el 11 de junio de 2015, en virtud de la cual, se desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 25 de marzo de 2014, adoptada en el conflicto 47/2012 por la Junta Arbitral entre el estado y Navarra, por la que se declaraba que *"a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá realizadas en Navarra las entregas de energía eléctrica efectuadas por XXXXX, cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro"*.

Añade que: *"Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente"*, no deja lugar a duda alguna, lo que viene a reforzar el dictado del artículo 68. Siete 2º de la Ley del IVA. En relación con el Impuesto sobre Sociedades, sería de aplicación el artículo 20 del Convenio-, puesto que es evidente que en la actividad de comercialización, la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador, por lo que si los contadores se encuentran en un territorio, es en ese territorio donde está el lugar de realización de la operación o exacción del impuesto.

Completa este razonamiento, la redacción del artículo 58. d) de la Ley 34/1998, de 7 de octubre de Hidrocarburos, que define que son comercializadoras de gas, las sociedades mercantiles que, accediendo a las instalaciones de terceros, adquieren el gas natural para su venta a los consumidores.

Asimismo, refuerza el argumento al señalar el artículo 60.4 de la Ley de Hidrocarburos que la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida, salvo pacto en contrario, en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador.

Este razonamiento, es totalmente coherente con lo dispuesto en la Directiva 112/2006 que señala en su artículo 15 1. que *"la electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible."*

También es coherente con lo regulado en la citada Directiva 112/2006, que define la entrega de bienes, como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, al señalar en su artículo 14 1. que *"Se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario."*

A mayor abundamiento, la propia normativa interna reguladora del I.V.A, considera como entrega de bienes *"la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"* (artículo 8 uno de la Ley 37/1992).

En definitiva, y lo que es más importante sobre todo, es coherente con la redacción del artículo 33.6.4 del Convenio Económico con Navarra, del mismo modo que lo es con el artículo 28 Uno. A) del concierto Económico del País Vasco en cuanto al lugar de realización de las operaciones, en cuanto que las entregas de bienes corporales se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

En esta situación, si la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que éste tiene entrada en las instalaciones del comprador, las ventas realizadas desde acometidas de clientes deben considerarse, como operaciones realizadas en el territorio donde radiquen las citadas acometidas. Por acometidas se considera la canalización e instalaciones complementarias necesarias comprendidas entre la red de distribución o de transporte existente y la llave de acometida, incluida ésta, que corta el paso del gas a las instalaciones receptoras de los usuarios.

Asimismo se recalca en la propia sentencia, que no es aplicable los fundamentos de la sentencia del caso Rover por referirse a otro supuesto.

Discrepo. Se aparta de la doctrina jurisprudencial de la sentencia de 13 de abril de 2011, por la que se establecía que el artículo 28 del Concierto Económico no se refiere al lugar donde se hallen los bienes en el momento de la entrega, sino el lugar donde se centralizan las labores de comercialización de los bienes, donde radica la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encuentren los bienes.

Hay un cambio de interpretación. Ahora si atiende al lugar en que física o materialmente se encuentren los bienes corporales - en este caso el gas- que se encuentra en el territorio donde radiquen las acometidas del mismo localizadas en los contadores que miden su consumo.

Por tanto, cuando los contadores estén ubicados en un Territorio determinado (en este supuesto Navarra), las entregas de gas natural se entenderán realizadas en dicho territorio porque desde ese territorio la empresa comercializadora pone el gas a disposición de sus clientes consumidores, independientemente del lugar donde centralizan las labores de comercialización del gas, donde radica la sede principal, el domicilio.

La segunda sentencia del Tribunal Supremo, es la sentencia de 9 Feb. 2016 de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª Rec. 13/2015 referida a la tributación en el IVA, de las entregas de carburantes efectuadas desde un depósito fiscal situado en Navarra.

Esta sentencia es más significativa que la anterior, puesto que los carburantes tienen una mayor presencia corporal material o física que el gas.

También es un cambio con lo dispuesto en la sentencia Rover, al establecer que el punto de conexión de las entregas de bienes -haya o no transporte- ha de situarse en el lugar dónde el obligado tributario dispone de medios propios, humanos y/o materiales, para generar valor añadido. Es en este depósito fiscal el lugar en donde se producen operaciones materiales de entrega de los carburantes, por lo que la puesta a disposición tiene lugar en el territorio donde se ubica el depósito fiscal. Además, en depósito fiscal se pueden hacer otras operaciones que suponen entrega de carburante sin salida efectiva del mismo.

El obligado tributario dispone de medios propios, humanos y/o materiales, la sentencia añade que en dicho territorio la entidad dispone de un depósito de alquiler, de un derecho de superficie y de un trabajador.

Frente al argumento del abogado del estado *«... que la tributación de la sociedad concernida por el conflicto de competencias entre las dos Administraciones, referente a IVA, debe ser el lugar de su domicilio fiscal, si en él, radican los establecimientos o sucursales en los que la sociedad suministradora de hidrocarburos cuenta con los medios necesarios para asegurar la entrega de hidrocarburos a los consumidores finales ya que el obligado tributario carece de personal propio en Navarra.*

- Utiliza depósitos de terceros en dicho territorio foral y por último

- Todas las gestiones relativas a la comercialización del combustible se realizan donde existen medios materiales y humanos susceptibles de generar valor añadido, esto es, en la sede de su domicilio fiscal, ubicada en territorio común.» apoyándose en el mismo sentido en otra sentencia de 13 de abril de 2011, del Tribunal Supremo, 2323/2011, que declara, en la sentencia actual, ante la falta de pruebas de que dicha infraestructura del depósito fiscal fuese insuficiente, ni que existiese otra infraestructura necesaria para hacer esas entregas existente en otro territorio distinto, la entrega se produce fuera del lugar de emisión de las facturas.

Para reforzar el argumento de la entrega de bienes en el depósito fiscal, añade que el mismo, tiene un carácter permanente, permitiendo realizar algunas actuaciones que son susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.

Esta sentencia, desestima un recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, que tiene su causa en la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico el Estado y Navarra de 09-10-2014, en la que frente a la argumentación de la AEAT de que las entregas en cuestión deben entenderse realizadas en territorio común, apo-yándose en la doctrina jurisprudencial fijada por la Sentencia de 13 de abril de 2011- Tribunal Supremo -caso Rover-, al exigir que en el lugar de realización de la entrega de bienes muebles el transmitente disponga de los medios humanos y materiales necesarios para generar valor añadido, apoyándose en la doctrina contenida en las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V2669-11 (Ref. 3294/2011) y V2670-11, por las que la D.G.T estima que un almacén arrendado debe considerarse como establecimiento permanente siempre que el arrendatario tenga "una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia"

Sin embargo, en esta sentencia de febrero de 2016, aunque las entregas de bienes muebles corporales las realizan empresas comercializadoras, sitúan el punto de conexión a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido, en el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente, tal y como señala el Concierto Económico del País Vasco.

Este punto de conexión, que fija tanto el Concierto Económico del País Vasco como el Convenio Económico de Navarra, del lugar en que se encuentren los bienes y desde el que se realiza la puesta a disposición, es coherente con lo dispuesto artículo 14 1, de la Directiva 112/2006, al entender como entrega de bienes: *"la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario."*

También lo es con lo dispuesto en la normativa interna reguladora del IVA al señalar el artículo 8 uno de la Ley 37/1992, que se considera como entrega de bienes *"la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"*.

En definitiva, esta sentencia determina que es el depósito fiscal el lugar de entrega del carburante comercializado, desde donde se puso a disposición de los adquirentes.

Es indiferente que el depósito sea de su propiedad. Puede utilizar, previos los correspondientes acuerdos contractuales, depósitos fiscales de terceros en donde se puede recepcionar y almacenar, y desde los que se expide a los adquirentes, el carburante de su propiedad. Por tanto, tiene a su disposición el carburante en esos depósitos fiscales y que desde allí lo vende a los terceros que lo adquieren (estaciones de servicio, cooperativas agrícolas, cooperativas de transportes, consumidores finales, etc.). Además, en los depósitos fiscales, se mezcla el carburante con los de otros comercializadores; y que los operadores logísticos titulares de los referidos depósitos fiscales pueden agregar a esa mezcla determinados elementos que le añaden valor (aditivos, biocombustibles, etc.) con lo que puede incorporar valor añadido.

Concluye la sentencia, *"que dicho lugar, para las entregas de carburante depositado en Navarra, es justamente territorio navarro, debido a que en dicho territorio la entidad dispone de un depósito de alquiler, de un derecho de superficie y de un trabajador."*

Cuenta además con una persona, que tiene su domicilio en la Comunidad Foral, que se ocupa de promover y gestionar las ventas del carburante depositado, ostenta un derecho de superficie sobre dos estaciones de servicio (no se entiende que tiene que ver el derecho de superficie para este supuesto).

Señala la sentencia, *"que el Convenio remite a la Ley del IVA para definir las operaciones que conforman el «volumen de operaciones», que estará integrado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios definidas como tales en la citada ley, pero no remite a la LIVA para determinar los puntos de conexión, sino que establece sus propias reglas."* *"Y esto es así debido a la diferencia fundamental existente en la tributación del IVA y en el reparto de dicha tributación entre administraciones derivadas del Convenio Económico."*

Distingue la sentencia, por un lado la tributación en el IVA que se grava en el consumidor final, es decir ir al destino de las entregas de los bienes. Del reparto de la tributación que se deriva tanto del Convenio Económico- como del Concierto Económico- se acude al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes.

"Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes."

En este supuesto, la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, consiguientemente, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito.

Por lo tanto, se observa que se van afinando para determinados productos lo que se entiende por puesta a disposición, con las consecuencias que tiene respecto a la exacción de las Administraciones competente efectos de poder determinar los puntos de conexión en el IVA después del impacto y perplejidad que supuso la sentencia Rover, por cuanto no atendía al lugar de inicio del transporte, sino al lugar donde se centralizan las labores de comercialización entendiendo como tal allí donde se emiten facturas, realizan los contratos, se dan las órdenes de ventas, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encuentren los bienes.

Ahora se matiza que si se dispone de una organización de medios materiales u/o humanos allí donde se encuentren los bienes es el lugar de puesta a disposición a efectos de IVA, independientemente de donde se encuentre el domicilio o sede de comercialización.

Se abre la puerta a nuevas sentencias que vayan reiterando esta línea jurisprudencial de definición en cada supuesto de lo que se entiende por puesta a disposición de un bien.

Lo mismo que se ha referido esta sentencia respecto de los carburantes en un depósito fiscal, esperemos seguir el mismo criterio jurisprudencial en el caso de otro tipo de depósitos como los depósitos aduaneros y depósitos distintos de los aduaneros haciendo extensible a aquellos almacenes o lugares donde haya una organización de medios materiales (punto de contabilización electrónica, facturación envío de declaraciones tributarias telemáticas, sistema EDI, etc.) y/o además medios humanos (comerciales que efectúen el contrato de comercialización o venta aunque presencialmente no esté en el citado depósito pero que esté autorizados a operar en el mismo).

Se puede plantear también si los depósitos en donde se materializa la entrega de los bienes corporales deben ser lugares delimitados (almacenes, depósitos fiscales, fábricas, etc.) autorizados públicos o privados o bien cualquier lugar localizable con una estructura organizativa de medios materiales o humanos.

Tampoco en esta sentencia se tiene en cuenta el apartado segundo del mismo artículo 28 del Concierto Económico cuando señala que *"Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte"*.

Permite asimismo, clarificar las competencias de exacción de las diferentes Administraciones, así como los conflictos competenciales reduciéndolos.

Para sembrar algo de desconcierto en todo este asunto, que contradice en cierto modo, este criterio de la puesta a disposición en cuanto a punto de conexión de lugar de realización de operaciones, existe una sentencia de Tribunal Supremo, de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, de 13 Nov. 2014, referida a la electricidad, en la que atiende al último proceso de transformación de la electricidad, entendido por el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente, en vez de utilizar el concepto de

puesta a disposición.

En esta sentencia se examinaban también las reglas contenidas en el Concierto Económico con el País Vasco (L 12/2002) a efectos de aplicación de la normativa foral, en la que aplicar los puntos de conexión del Concierto en los que señalaba que había que entender que los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral debían localizarse en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente.

El argumento para dirimir la controversia, consistía en determinar si se estaba en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes. Según la misma, no cabe hablar de un único contrato de actividad mixta (mezcla de transporte y de entrega); sino que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes, existe una cuota fija que no tiene relación directa con el transporte de energía, sino más bien está vinculada con la disponibilidad de energía. Por tanto, lo que tiene que pagar el cliente a la empresa suministradora en función de la potencia instalada, está la contraprestación que no responde al servicio de distribución de la energía, sino a la posibilidad de acceder a la misma. De ahí que la prestación principal se sitúa en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente. Esto sería aplicable tanto a los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes.

En consecuencia, aunque la sentencia argumenta la existencia de un último proceso de transformación, en vez de utilizar el concepto de puesta a disposición, entendido por el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente, podría interpretarse perfectamente que estamos en realidad ante el concepto de puesta a disposición, en cuanto punto de conexión del lugar de realización de las operaciones que regula el Concierto Económico, en su artículo 28 Uno, con lo que la línea jurisprudencial de esta sentencia, sería la misma que las otras dos sentencias de febrero del 2016 analizadas previamente.

DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO. MODIFICACIONES EN EL 2016.

El depósito distinto del aduanero (RDDA). Efectos en el IVA.

Definición del régimen de depósito distinto del aduanero:

El régimen de depósito distinto del aduanero, (en adelante RDDA), es un régimen fiscal suspensivo, por el que se aplaza la exacción tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido como de los impuestos especiales si los bienes son objetos de los mismos, al momento del abandono de los bienes de dicho régimen suspensivo.

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el RDDA es 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. Esto es también aplicable al gas natural (bien objeto de impuesto especial) entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

b) Para los demás bienes, hay que distinguir, bienes que pueden tener origen comunitario, para los que el RDDA es un régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero, y bienes procedentes de terceros países de la U.E. a los que se refiere el artículo 65 de la ley del IVA desde 1 de enero de 2016 (bienes procedentes de los territorios de la Unión Europea en las que no sea de aplicación la Directiva del IVA, y materias primas del tipo que habitualmente suele ser objeto de negociación en los mercados internacionales, y bienes que se destinen a tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos), mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente que previamente han sido despachados a libre práctica.

En todo lo demás (requisitos de régimen, condiciones de utilización y mantenimiento), siguen las normas del régimen de Depósito Aduanero.

La vinculación al RDDA de estos bienes es potestativa del productor o distribuidor. Sin embargo, respecto a aquellos bienes que no son objeto de impuesto especial de fabricación, ni gas, el RDDA, no es aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no como actúen empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Funcionamiento:

Anteriormente al 1 de enero de 2016, las operaciones asimiladas a las importaciones, a que se refiere el citado art.19.5º de la Ley del IVA, se producían cuando los bienes comunitarios eran objeto de:

a) Previa entrega interior o adquisición intracomunitaria, exentas por su vinculación al RDDA y a los demás regímenes suspensivos fiscales, y, posteriormente, abandonan tales situaciones. La operación asimilada a la importación se producía en el momento de dicho abandono.

Si no existían tales operaciones previas exentas, no se originaba después la operación asimilada a la importación. Así, si un empresario transfería bienes de su empresa a un depósito distinto de los aduaneros para su vinculación al régimen del mismo nombre, el posterior abandono del régimen no originaba una operación asimilada a la importación: sólo había existido una transferencia del bien desde la empresa hasta el depósito (operación no sujeta al impuesto), que no se ha beneficiado de exención alguna y no hay, por tanto, cuota que recuperar mediante la correspondiente operación asimilada a la importación, cuya liquidación debería practicarse en el modelo 380. Estos supuestos son también de aplicación desde el 1 de enero de 2016.

b) Asimismo, originaba una importación exenta del IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del IVA, la entrada de cualquier tipo de bienes procedentes de países terceros que se despachaban a libre práctica y desde el momento de la entrada en el Territorio IVA, se vinculaban al RDDA. Cuando los bienes abandonaban posteriormente el RDDA, se producirá también una operación asimilada a la importación, cuya liquidación debería practicarse también con el modelo 380.

Ejemplo

La empresa AAAA importaba con exención del IVA, ordenadores (desde el 1 de enero de 2016 serían sólo bienes objeto de impuestos especiales), procedentes de China, en España. Los despachaba a libre práctica, pagando los derechos de importación, y los introducía en un depósito distinto de los aduaneros, vinculándolos al régimen del RDDA. Mientras permanecían al amparo de ese régimen, se realizaban en los ordenadores por otros empresarios determinadas operaciones, se prestaban los servicios que la mercancía requería (vaciado, paletizado, clasificación, control de calidad, etc.). A continuación el importador vendía esa mercancía a su cliente español, operación exenta de IVA. Finalmente, el comprador, empresa BBBB decidía el abandono del régimen de las radios para comercializarlos en el interior del país liquidando el impuesto. El valor en aduana para el despacho a libre práctica era 50.000 € y los derechos de importación satisfechos 2.500 €. El importe de los servicios prestados mientras los ordenadores permanecieron al amparo del régimen de depósito distinto de los aduaneros era a 5.000 €. La empresa BBBB, tenía una prorrata del 80%.

La prestación de los servicios durante la permanencia de los televisores en el citado régimen estaba exenta (LIVA art.24.uno.3º). El abandono del régimen constituía una operación asimilada a las importaciones por la que debía liquidarse el IVA en la forma siguiente: La sociedad BBBB, debía presentar el modelo 380, en el que consignará como cuota devengada la correspondiente a la suma de las bases imponibles de las operaciones que se beneficiaron de la exención y, como IVA soportado deducible, la misma cuota pero con aplicación de la prorrata de la empresa.

IVA devengado: $21\% \times (50.000 + 2.500 + 5.000) = 12.075$ euros.

IVA soportado deducible: $80\% \times 12.075$ euros = 9.660 euros.

A ingresar por la operación asimilada a la importación = $12.075 - 9660 = 2.415$ euros.

Sin embargo, desde el 1 de enero de 2016, la vinculación al RDDA de este tipo de productos produce una importación no exenta del IVA. Se liquida el IVA a la importación sobre el valor en aduana de la mercancía, al presentarse el DUA con despacho a consumo.

IVA devengado 21% de $50.000 = 10.500$ euros. Los servicios que se presten en el depósito se devengarán como prestación de servicios sujetos y no exentos por cada operación realizada IVA 21% (2.500) = 525 e IVA 21% (5000) = 1.050 euros debiendo facturar el prestador de los mismos con el IVA devengado. El abandono posterior del RDDA no será operación asimilada a la importación (no ha habido vinculación previa exenta, sólo se admite para determinados bienes, bienes objeto de impuestos especiales, etc.).

Por lo tanto, por lo que respecta a las importaciones, desde el 1 de enero de 2016, solamente están 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:

- a) Los bienes que sean objeto de Impuestos Especiales.
- b) Los bienes procedentes de los territorios de la Unión Europea en las que no sea de aplicación la Directiva del IVA, (por ejemplo, Canarias, Guadalupe, Guyana francesa, Martinica, Monte Athos...) (Es decir que sea objeto de tránsito comunitario interno).
- c) Determinadas materias primas del tipo que habitualmente suele ser objeto de negociación en los mercados internacionales, tales como ciertos productos agrícolas, grasas y aceites vegetales, hidrocarburos, productos químicos a granel, caucho, lana, determinados metales...
- d) Las que se destinen a tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos.

También están exentas las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones exentas. (*Artículo 65 de la Ley del IVA*)

Anteriormente, existía un abuso de la utilización del RDDA, ya que igualmente se originaba una operación asimilada a la importación, el abandono del régimen RDDA de los bienes comunitarios (nacionales o de otros Estados miembros) o procedentes de países terceros, que hubieran sido objeto de una previa entrega, adquisición intracomunitaria o importación con despacho a libre práctica para su vinculación a dicho régimen o que se transfiriesen desde el interior o desde otro Estado miembro para su vinculación al régimen de depósito distinto de los aduaneros y, mientras permanecían en esta situación, fueran objeto de entregas o prestaciones de servicios, exentas del impuesto.

También como novedad desde el 1 de enero de 2016, los titulares del RDDA se convierten en responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria devengada con ocasión de la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto, con las correspondientes implicaciones para éste.

Se mantiene el apartado Uno del artículo 24, relativo a las exenciones relativas a regímenes aduaneros por el que están exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas de los bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen siguientes así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente. De esta forma la previa entrega interior o adquisición intracomunitaria, están exentas por su vinculación al RDDA y a los demás regímenes suspensivos fiscales. Las exenciones se aplican mientras los bienes permanezcan vinculados a los regímenes indicados. Si posteriormente, abandonan tales situaciones, la operación asimilada a la importación se produce en el momento de dicho abandono.

También en línea con lo anterior, a partir del 1 de abril de 2016, se elimina el mecanismo de reembolso del IVA a los representantes aduaneros, que les permitía recuperar las cuotas de IVA que habían satisfecho en caso de impago del importador.



También es preciso recordar, que desde el 1-1-2015, no constituye una operación asimilada a la importación el abandono del RDDA, cuando ello determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable alguna de las exenciones establecidas en exportaciones (LIVA art.21), asimiladas a las exportaciones (LIVA art.22) o entregas con destino a otros estados miembros de la U.E. (LIVA art.25). Mencionar, que en el modelo de declaración de ingresos y pagos- modelo 347- hay que declarar las Operaciones sujetas y exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativas a bienes vinculados o destinados a ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero.

Una manera de evitar el efecto financiero negativo que provoca esta limitación en las importaciones exentas, es el sistema de ingreso diferido de la cuota de IVA, opcional para los importadores cuyo período de liquidación sea mensual (grandes empresas, REDEME), que permite el ingreso de las cuotas devengadas en la declaración-liquidación del período en el que se reciba del liquidación (modelo 303), en lugar de desembolsar el IVA a la Aduana en el momento de su despacho a la importación.

En consecuencia, las empresas cualquiera que sea su tamaño que se inscriban en el Registro de Devolución Mensual (REDEME), y que importen bienes desde fuera de la Unión Europea pueden optar, bajo determinadas condiciones, por liquidar el IVA devengado en la importación en sus declaraciones de IVA, en lugar de hacerlo en el momento de su despacho en aduanas, con el consiguiente ahorro financiero. Desde esta forma las empresas pueden seguir haciendo pagos directos del IVA a la Aduana (modelo 031) o bien autorrepercutirlos en su declaración mensual del IVA. Por lo tanto, el importador que tenga un período de declaración mensual puede disponer de la opción del pago diferido del IVA a la importación.

Una vez ejecutada esta opción, el sistema es obligatorio para todas las operaciones de importación realizadas a lo largo del año natural. El operador que haya renunciado al sistema no podrá optar al mismo de nuevo durante los tres ejercicios siguientes. Asimismo, en las declaraciones con representante aduanero se mantiene la responsabilidad del representante sobre el pago de la deuda.

En este sentido, hay que mencionar la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero 2016, referido al IVA a la Importación, por la que se anula el inciso del artículo 1 del RD 1073/2014 que modifica la normativa del IVA en relación a las importaciones, estimando el recurso que presentó la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao contra el Real Decreto del 19 de diciembre de 2014 por el que establecía un sistema de "diferimiento en el pago del impuesto diferido", que podría suponer una "ventaja financiera" de la que quedarían excluidos los que no tributan en el territorio del Estado, como es el caso de Navarra y el País Vasco.

En esta sentencia, el Tribunal anula el inciso del apartado diecinueve del artículo primero del Real Decreto que dice "...y siempre que tribute en la Administración del Estado" al considerar que carece de cobertura legal y supone una "clara discriminación".