

TRIBUTACION

**EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL VALOR
AÑADIDO: LAS IMPORTACIONES**

N.º 248

TRABAJO EFECTUADO POR:

ALFARO GASCON ORIVE

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Hecho Imponible.
- II. Hecho Imponible en áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales.
- III. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.
- IV. Exenciones.
- V. Devengo.

...

...

VI. Base Imponible.

VII. Tipo Impositivo.

VIII. Sujetos Pasivos.

TRIBUTACION	EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: LAS IMPORTACIONES	N.º 248
--------------------	--	----------------

La nueva Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, ha supuesto un cambio importante en el concepto de importaciones, ya que como hemos tenido ocasión de ver en trabajos precedentes, quedan fuera de este concepto todas las entradas de bienes procedentes de países comunitarios, que pasan a constituir el hecho imponible adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Pero al mismo tiempo que se produce este cambio sustancial del concepto importación, la ley ha introducido múltiples modificaciones que afectan a diversos aspectos de las importaciones como tendremos ocasión de ver.

I. HECHO IMPONIBLE

Se mantiene en la nueva Ley (art. 17) la misma peculiaridad existente en la anterior respecto a la *condición del importador*. A diferencia de los otros hechos imponibles (entregas de bienes y prestaciones de servicios) no es necesaria la condición de empresario o profesional para que se realice el hecho imponible. Adviértase que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes es asimismo necesaria tal condición, salvo las peculiaridades de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales y las adquisiciones de vehículos nuevos por particulares.

Ahora bien, donde se produce la más importante modificación es en el *concepto de importación*, referida a la entrada de bienes en el territorio de aplicación del impuesto. En la legislación derogada era importación toda entrada de bienes en la Península y Baleares. Ahora, dependerá de dónde proceden los bienes.

En efecto, el artículo 18, Uno, Primero, establece que «tendrá la consideración de importación de bienes:

1.º 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 ...».

En primer lugar, recuérdese que la delimitación de *interior del país* viene dada por el artículo 3 de la Ley, y que en el caso del Reino de España excluye a Ceuta, Melilla y Canarias. Consiguientemente, si un bien procede de un país tercero (Brasil) y entra en Canarias, no se produce importación. Por otra parte, como vemos, la ley excluye del concepto de importación la entrada de bienes que cumplan las condiciones del artículo 9 del Tratado constitutivo de la CEE. Este artículo, después de formular una declaración de principios de que «la Comunidad se basará en una Unión Aduanera» y desarrollar en qué consiste ésta, se refiere a los productos *originarios* de los Estados miembros, esto es, a aquellos bienes que, de acuerdo con las reglas comunitarias de origen, han sido producidos en alguno de los países de la CEE. Por tanto, si se realiza, por ejemplo, la entrada en la Península de un bien que ha sido producido en Francia, (piénsese en un producto agrícola por ejemplo) no se produce el hecho imponible importación puesto que dicho bien es originario de Francia y cumple las condiciones previstas en el artículo 9 del Tratado.

Al concepto de *libre práctica* se refiere el propio artículo 9, pero aparece desarrollado en el artículo 10.1 al decir que «se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos».

El despacho a «libre práctica» de un producto procedente de un tercer país tiene por objeto convertir este producto tercero en comunitario y de asimilarlo por consiguiente, sobre el plano de derecho, a los productos enteramente originarios de los Estados miembros.

Los productos en «libre práctica», como los productos enteramente originarios de los Estados miembros, circulan libremente en la Comunidad sin que puedan estar sometidos, salvo que se apliquen las cláusulas de salvaguarda previstas en el Tratado, a derechos de aduanas, restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente.

Así por ejemplo, si un bien procede de Estados Unidos (país tercero) y entra en Alemania, y en el puerto de Hamburgo satisface un 15% de derechos de aduana (también llamados derechos de arancel) y cumple las demás formalidades de la importación, dicho producto se considera despachado a libre práctica, y a partir de ese momento tiene el mismo tratamiento que un bien enteramente producido en Alemania. Por tanto, si el empresario A alemán vende el producto importado de Estados Unidos y despachado a libre práctica al empresario español E, la entrega en Alemania estará exenta y la entrada en España tributará como adquisición intracomunitaria de bienes por el artículo 13, Uno, de la Ley.

El artículo 18, Uno, Primero se refiere también a los productos CECA al decir que «tiene la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país ... 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».

El concepto de libre práctica es el mismo visto más arriba, pero en este caso se trata de unos derechos especiales que durante un plazo inferior a dos años tienen que soportar las importaciones de carbón y acero.

La delimitación del hecho imponible importación se completa con el apartado segundo del artículo 18, Uno, al decir «que tendrá la consideración de importación de bienes ... 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». Con esto quiere incluirse dentro del hecho imponible importación, la entrada de bienes procedentes de territorios que, formando parte de la Unión Aduanera, y por tanto siendo bienes comunitarios, están excluidos por la letra b) del artículo 3, Dos, 1.º de la Ley de lo que se considera «interior del país», en cuanto son territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

Los bienes procedentes de estos territorios no están incluidos en el apartado Primero del artículo 18, Uno, ya que en este apartado sólo se incluyen los bienes originarios de países comunitarios y se hace necesario establecer para estos bienes el ajuste fiscal correspondiente (IVA importación) porque vienen de territorio fiscal distinto.

Así por ejemplo, los plátanos de Canarias, originarios de estas islas, al entrar en la Península, se produce el hecho imponible importación. Los productos de Canarias no son productos originarios de país no comunitario, y por tanto no se les aplicaría el apartado primero, sino que, formando parte Canarias de la Unión Aduanera, se encuentra excluido, como hemos visto anteriormente, del concepto «interior del país».

II. HECHO IMPONIBLE EN AREAS EXENTAS Y REGIMENES ADUANEROS Y FISCALES

El artículo 23 de la Ley se refiere a las llamadas *Areas Exentas* (zonas francas, depósitos francos y depósitos aduaneros) y a la situación de depósito temporal (o provisional) en las Aduanas. Por su parte, el artículo 24 contempla los distintos *regímenes de*:

– Perfeccionamiento activo aduanero.

- Perfeccionamiento activo fiscal.
- Transformación en aduana.
- Importación temporal con exención total.
- Tránsito externo.
- Fiscal de importación temporal.
- Tránsito comunitario interno.
- Depósito aduanero.

Pues bien, la ley establece, y aquí está la novedad, que la entrada de bienes en el territorio de aplicación no produce hecho importación cuando se coloquen en las anteriores Areas o se vinculen a los citados regímenes y que la importación se produce cuando los bienes salgan de las Areas o abandonen los regímenes.

En la legislación anterior, la entrada de un bien de fuera del territorio de aplicación (por ejemplo de USA) producía el hecho imponible importación, y si se introducía en un Area exenta (por ejemplo, la zona franca de Barcelona) se aplicaba la exención del anterior artículo 22. Existía hecho imponible importación, y la citada exención. En la nueva norma, la misma mercancía procedente de USA, que es introducida en la citada zona franca, no produce hecho imponible hasta que sale del Area *en el territorio de aplicación del impuesto*.

Conviene detenerse en esta última precisión: la salida de las áreas o el abandono de los regímenes ha de ser en el territorio de aplicación del impuesto para que se produzca la importación. Por tanto, si se efectúa fuera de dicho territorio no se producirá el hecho imponible. Así, siguiendo con el ejemplo anterior, si la mercancía que se introdujo en la zona franca de Barcelona es conducida a Ginebra bajo un régimen de tránsito abandonando en la citada ciudad suiza el régimen de tránsito, no se produce el hecho imponible importación.

La nueva ley en el artículo 18, Dos, exceptiona del tratamiento anterior al denominado *régimen de depósito distinto del aduanero*, siendo tal, y a través de las remisiones del artículo 24, Dos, párrafo cuarto, y del Anexo de la Ley, el que es definido en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, y al que se someten los productos objeto de los impuestos especiales (alcohol, productos petrolíferos). Pues bien, en estos supuestos se produce el hecho imponible importación, pero al aplicarse la exención del artículo 65 de la Ley del IVA, no tributarán hasta que abandonen el citado régimen.

El tratamiento de este régimen de depósito distinto del aduanero se completa con lo establecido en la Ley en el artículo 77, Uno, párrafo segundo, referente al devengo: «En el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen». Tal vez en este punto, la Ley o el Reglamento pudieran haber añadido, como se hace en el artículo 18, Dos, «siempre que se produzca en el territorio de aplicación del impuesto», pues la redacción aprobada puede inducir a dudas.

En efecto, supongamos una importación de crudos procedente de un tercer país que se vinculan a un régimen de depósito distinto al aduanero (en una refinería) obteniéndose productos resultantes (gasolinas), parte de los cuales se destinan a la exportación y parte al consumo nacional. En el momento de la entrada en el depósito se produce el hecho imponible importación (art. 18, Dos), si bien se aplica la exención del artículo 65. El devengo de la importación se producirá, respecto al producto entrado, en el momento de la salida (art. 77, Uno, párrafo segundo). Ahora bien, entendemos que la parte del producto que se ha convertido en gasolinas destinadas a la exportación no deben tributar al abandonar el régimen de depósito puesto que son destinadas fuera del territorio de aplicación del impuesto. Digamos que han abandonado el régimen de depósito «fuera» del territorio de aplicación. La tributación debe alcanzar únicamente a aquella parte del producto importado que se ha convertido en gasolinas que se consumen en el territorio de aplicación directamente, y decimos directamente, ya que si por ejemplo se introducen en un depósito aduanero (supuesto habitual en la práctica), la tributación se producirá al salir de este depósito.

III. OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES DE BIENES

Los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19 de la Ley contemplan los supuestos de importación como consecuencia del incumplimiento de las condiciones que justificaron la exención de *buques de navegación internacional, salvamento, asistencia y pesca costera y aeronaves* de Compañías de navegación internacional cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se benefició de la correspondiente exención.

Por una parte, debemos destacar en este punto la novedad que supone la reducción de 15 años a 1 año del plazo de prescripción relativo a la afectación según se deduce del artículo 22 de la Ley ya comentado en anterior trabajo.

Por otra, se considera hecho imponible importación el hecho de que no se dé la afectación exigida para los buques y aeronaves, pero manteniendo la exención para el transmitente, que no tiene que modificar su declaración tributaria al no producirse la afectación, sino trasladando al adquirente-titular de la explotación la obligación de tributar por esta importación. De

esta forma resulta una forma más sencilla de aplicar el impuesto, puesto que suprime problemas en los supuestos de desaparición del transmitente, y a éste le ahorra las posibles regularizaciones que siempre son de difícil comprobación para la Administración.

El apartado 5.º del mismo artículo 19 asimila a importaciones las *salidas de bienes de las Areas* a que se refiere el artículo 23 o el *abandono de los regímenes* contemplados en el artículo 24, cuando la entrega de dichos bienes *para* ser introducidos en las citadas Areas o regímenes estuvo exenta o cuando se produjo una entrega exenta *en* dichas Areas o regímenes. Veamos algún ejemplo.

Si un empresario A con sede en Madrid vende una mercancía para ser introducida en la zona franca de Vigo al empresario B, dicha entrega está exenta en virtud de lo establecido en el artículo 23, Uno, 1.º. Ahora bien, si posteriormente el empresario B saca dicha mercancía de la zona franca y la destina a un almacén que tiene en La Coruña, dicha salida tributa como importación.

Si un empresario A que ha producido determinados bienes en régimen aduanero de perfeccionamiento activo (RPA) los vende al empresario B que los somete asimismo a RPA, dicha entrega estará exenta en virtud del artículo 24, Uno, 1.º a) de la Ley. El empresario B, que en principio pensaba exportar los bienes resultantes, los destina al consumo nacional, «abandonando» el RPA. Se producirá el hecho imponible importación respecto a los bienes adquiridos por B.

IV. EXENCIONES

El Capítulo III del Título II de la Ley regula las exenciones en las importaciones en los artículos 27 a 68. Las modificaciones de la Ley abarcan a casi todos los artículos, en unos casos en aspectos que afectan a la redacción, en otros a cuestiones de matiz y en otros a aspectos fundamentales y totalmente novedosos. Nos referiremos especialmente a estos últimos.

Antes de entrar en el estudio del articulado referente a las exenciones debemos hacer las siguientes puntualizaciones:

- 1.ª Con la Ley 37/1992 ha quedado derogada la exención relativa a los *bienes usados* procedentes de países de la CEE (por ejemplo automóviles) que había sido establecida por la Ley 29/1991 en el artículo 26.5 referente a la base imponible. Aunque el funcionamiento era a través de una «minoración» de base y una «deducción» de cuota, en la práctica era una exención de determinadas cantidades.

- 2.^a El 31 de diciembre de 1992 ha finalizado la exención establecida por la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 29/1991 para las *importaciones temporales de buques* con exención parcial de derechos arancelarios.
- 3.^a Sigue en vigor, aun siendo de dudosa legalidad, la exención establecida en la Ley 6/1987, sobre dotaciones presupuestarias para inversiones y sostenimiento de las *Fuerzas Armadas* (Disp. Derog. Segunda de la Ley 37/1992).
- 4.^a Desaparecen con la nueva ley las exenciones relativas a las introducciones en *áreas exentas y regímenes suspensivos*, (con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero), ya que como se ha indicado anteriormente (art. 18, Dos) no se produce hecho imponible importación.
- 5.^a A partir del 1 de enero de 1993 ha desaparecido la exención relativa a *traslados de residencia* desde países de la CEE. El traslado de los bienes personales desde estos países tampoco constituye adquisición intracomunitaria de bienes por no existir transmisión del poder de disposición sobre los mismos.

Entrando ya en el estudio del articulado, el artículo 27 en su apartado 12.º introduce una importante novedad, recogiendo el artículo 28, quater D de la Sexta Directiva, al declarar «exentas las importaciones de bienes cuya expedición o transporte tengan como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador estuviere exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley».

Si el importador empresario español E realiza una importación de un bien procedente de Marruecos en el puerto de Barcelona, y posteriormente envía dicho bien a Marsella por transmitírselo al empresario francés F, dicha importación estará exenta ya que la entrega está exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley.

Respecto a esta exención el Reglamento del Impuesto en el artículo 14.3 establece, entre otros requisitos, que la expedición o transporte al Estado miembro de destino se efectúe «inmediatamente» después de la importación quedando un amplio margen de interpretación para la aplicación de la expresión «inmediatamente» que tal vez por vía de doctrina administrativa se venga a resolver.

Otra novedad del artículo 27 es la que aparece en el apartado 11.º al declarar exentas las importaciones de bienes conducidos al mar territorial para incorporarlos a *plataformas* de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente. La exención, que se extiende a los productos de avituallamiento, se justifica en que la entrega para el mismo destino se encuentra exenta en virtud de lo establecido en el artículo 23, Uno, 2.º.

En lo referente a la exención de las *reimportaciones* la nueva Ley se limita (art. 63) a declararlas exentas cuando los bienes se reimporten en el mismo estado, por quien los exportó y que se beneficien asimismo de exención de los derechos de importación. Es el Reglamento, artículo 18, el que viene a establecer todos los requisitos para la exención. El artículo 63 recoge asimismo el supuesto muy frecuente de devoluciones de bienes exportados definitivamente pero que son rechazados en destino o recuperados por el exportador. En la práctica se venía aplicando la exención, primero en virtud de lo establecido en Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de abril de 1987, y posteriormente por Circular de la Dirección General de Aduanas n.º 970 de 7 de julio de 1987. Ahora en el citado artículo del Reglamento se recoge la exención.

En relación con las reimportaciones se recoge asimismo en el artículo 18.2 del Reglamento la exención para las reimportaciones de despojos y restos de buques nacionales, naufragados o destruidos por accidente fuera del territorio de aplicación del impuesto, previa justificación documental del naufragio o accidente y de que los bienes pertenecían efectivamente a los buques siniestrados.

Las exenciones establecidas para *evitar la doble imposición* están recogidas en el artículo 66 de la Ley.

El apartado 1.º declara exentas las importaciones de bienes cuya entrega se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 68, Dos, 2.º.

Digamos que este precepto establece y localiza en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se efectúe en el territorio, implique inmovilización y el coste exceda del 15% de la total contraprestación. Supongamos un empresario de USA que entrega una instalación al importador español, siendo importada la misma desde USA, para ser instalada en Madrid, donde va a permanecer inmovilizada, y el coste de la instalación supone un 20% de la total contraprestación. Según las reglas de localización (art. 68, Dos, 2.º) es una entrega realizada en el territorio de aplicación del impuesto, siendo sujeto pasivo el empresario español en virtud de lo establecido en el artículo 84, Uno, 2.º. Ahora bien, como para realizarse la instalación se transportan los bienes de USA y entran en el territorio de aplicación del impuesto, se produce el hecho imponible importación (art. 18, Uno), debiéndose aplicar la exención del 66.1.º para que no se produzca doble imposición.

El apartado 2.º de este artículo 66 aplica la exención a las *importaciones temporales de bienes arrendados* a fin de que no se produzca doble imposición. En efecto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 70, apartado 1, número 5.º, letra l) de la Ley, esto es, cuando se realiza un arrendamiento de un bien mueble corporal, distinto de los medios de transporte y de los

contenedores, que viene en importación temporal, se considera prestado el servicio en el territorio de aplicación del impuesto, siendo sujeto pasivo el arrendatario establecido aquí, según el artículo 84, Uno, 2.º, siendo la base la contraprestación de dicho arrendamiento. Supongamos que la empresa A establecida en USA arrienda al empresario español B establecido en Madrid una máquina para efectuar unos trabajos en Madrid durante seis meses. Como hemos visto la prestación de servicios (arrendamiento) se considera realizada en Madrid, siendo sujeto pasivo el arrendatario, empresa española B, que debe autofacturarse, devengar el IVA, y en su caso deducírselo en el período siguiente. Por tanto, vemos que se ha producido una tributación. Ahora bien, cuando la máquina entra, se importa en régimen de importación temporal con exención parcial de derechos de importación, no pudiéndose aplicar a esta importación la exención total de estos derechos porque la máquina realiza trabajos en el período de seis meses. De esta forma, si no se aplicase esta exención del artículo 66.2.º, se tributaría doble, por una parte por la prestación del servicio (arrendamiento) y por otra por la importación «temporal».

Otras novedades de las exenciones en las importaciones vienen recogidas en diversos artículos de ley y a los que hacemos breve referencia a continuación:

- El artículo 37 se refiere a la exención en la importación de bienes con ocasión del *traslado* de la sede de la *actividad*. En dicho artículo, que se complementa con el 16 del Reglamento, se establece, además de otros requisitos, que los bienes importados no se destinen a una actividad que consista «fundamentalmente» en la realización de operaciones exentas, estando el límite cuando la prorrata sea igual o superior al 90%.
- El artículo 42 establece la exención de las importaciones de muestras de sustancias referenciadas para el *control de calidad* de las materias utilizadas para la fabricación de *medicamentos*.
- Por su parte, el artículo 50 declara exentas las importaciones de marcas, modelos o diseños, así como de los expedientes relativos a la solicitud de derechos de *propiedad intelectual o industrial* destinados a los Organismos competentes para tramitarlos.
- El artículo 55 introduce la novedad de la exención de la importación de materiales para el *acondicionamiento* y protección de mercancías durante su *transporte*, siempre que dichos materiales no sean susceptibles de reutilización y que su contraprestación esté incluida en la base imponible del impuesto en la importación.
- El artículo 59 eleva a rango legal lo que venía desarrollado por doctrina administrativa referente a la exención de importaciones de *productos de la pesca*. Por otra parte se establece como novedad, que la adición de sal no priva de la exención de los productos importados.

- Finalmente el artículo 67 establece unas normas de carácter general para la aplicación de las exenciones que no figuraban en la anterior normativa. Por una parte, se establece que el importador deberá aportar las pruebas suficientes para la aplicación de las exenciones. Por otra, se establece el procedimiento para fijar en moneda nacional el contravalor en Ecus fijado en alguna de las exenciones.

V. DEVENGO

En la anterior normativa el devengo del impuesto en las importaciones venía referido al momento en que los importadores *solicitasen* de la Aduana el despacho de importación. Por su parte, la normativa aduanera establecía (art. 5 del Real Decreto Legislativo 1299/1986) que el nacimiento de la deuda aduanera es el momento en que tiene lugar la *admisión* por los Servicios de Aduanas de la declaración de despacho o cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos que esta admisión. Existía por tanto una posible disparidad en el tiempo entre el devengo del IVA y el de los derechos de importación que ha venido a suprimirse con el nuevo artículo 77 de la Ley al referirse el devengo del IVA al «momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera».

VI. BASE IMPONIBLE

La regla general de determinación de la base imponible sigue la estructura de la anterior normativa, con la adaptación por la obligada referencia al ámbito de la Comunidad que ha sustituido al territorio de aplicación del impuesto.

La estructura básica era, recordémoslo, partir del concepto «Valor en Aduana» y añadirle, en su caso:

- a) Los gravámenes, y
- b) Los gastos interiores.

Esta estructura, pues, se mantiene, pero veamos las modificaciones.

Con carácter general se señala que esta regla se aplicará «incluso» a las importaciones comprendidas en el artículo 18, Uno, 2.º, esto es, las procedentes de territorios comprendidos en la Unión Aduanera (Canarias).

En lo que se refiere a la adición de los gravámenes, esto es, el concepto o apartado a) del número Uno del artículo 83 de la Ley, se efectúa la modificación de introducir los gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto que no figuraban en la norma anterior.

Mayor trascendencia tiene la modificación del apartado b) ya que anteriormente se adicionaban, siempre que no estuviesen en el Valor en Aduana, los gastos accesorios *desde* la entrada en el *territorio peninsular español e Islas Baleares hasta* el primer lugar de destino, lógicamente en el territorio de aplicación del impuesto.

Ahora se adicionan, y siempre que no estén incluidos en el Valor en Aduana, los gastos accesorios *hasta* el primer lugar de destino en el interior de la *Comunidad*.

Esta modificación viene obligada por el nuevo concepto de Valor en Aduana que se establece en el Reglamento CEE-3903/92 que sustituye el territorio aduanero español por el territorio aduanero de la Comunidad a efectos del denominado «lugar de introducción» para la determinación del Valor en Aduana. En el ámbito interno y en las Aduanas españolas la modificación se opera más concretamente por la Instrucción n.º 7/1993 de la Dirección General de Aduanas.

Veamos la diferencia con un ejemplo: Importación de una mercancía de USA, con un valor de transacción en condiciones de entrega CIF. Hamburgo, 1.000.000 de pesetas.

La mercancía es descargada en Hamburgo, con unos gastos de descarga de 10.000 pesetas y transportada a Madrid, donde es despachada, importando los gastos de transporte 60.000 pesetas de Hamburgo a Irún y 40.000 pesetas de Irún a Madrid. Los derechos de aduana que gravan la importación son del 10%.

Importación realizada *en 1992*:

Valor de transacción	1.000.000
Descarga Hamburgo	10.000
Transporte Hamburgo-Irún	60.000
Valor en Aduana	1.070.000

a) Derechos de arancel:

10% s/1.070.000	107.000
-----------------------	---------

b) Gastos accesorios:

(Irún-Madrid)	40.000
---------------------	--------

Base IVA = [Valor en Aduana + a) + b)] =	1.217.000
--	-----------

Importación realizada en 1993:

Valor de transacción	1.000.000
----------------------------	-----------

Valor en Aduana	1.000.000
-----------------------	-----------

a) Derechos de arancel	100.000
------------------------------	---------

b) Gastos accesorios (descarga)	10.000
---------------------------------------	--------

Base IVA = [Valor en Aduana + a) + b)] =	1.110.000
--	-----------

El artículo 83 contiene en su número Dos las *reglas especiales* para la determinación de la base imponible.

La regla 1.^a se refiere a las reimportaciones, respecto a las cuales se ha producido la siguiente modificación.

En el sistema anterior la base venía determinada fundamentalmente por la base imponible de los derechos de importación, la cual, de acuerdo con la normativa aduanera, se establecía en función de la diferencia entre los Valores en Aduana del bien al exportarse y al importarse, y de acuerdo con la misma normativa, en el Valor en Aduana en el momento de la importación únicamente se tenían en cuenta los gastos de transporte y seguro correspondientes al retorno de la mercancía.

En la nueva Ley, se toma fundamentalmente para la cuantificación de la base, la contraprestación satisfecha por los trabajos de reparación, transformación o adaptación, siendo determinada dicha contraprestación de acuerdo con las normas establecidas para la determinación de la base en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Este sistema implantado, por otra parte, viene a facilitar la determinación de la base en los supuestos de reimportaciones de bienes nacionales en lo que plantea especial dificultad la determinación del Valor en Aduana.

Aparece totalmente novedosa la regla especial 3.^a que se refiere a los buques y aeronaves, respecto a los cuales el incumplimiento de las condiciones o desafectación produce el hecho imponible importación. En este supuesto la base viene constituida por la base que correspondiese a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación que se benefició de la exención del artículo 22 de la Ley, pero, además, se incluirá el importe de la contraprestación de *todas* las operaciones relativas a dichos medios de transporte que se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, efectuadas con anterioridad a la importación cuya base se ha de cuantificar. Por tanto, si suponemos la importación de un buque, que estimándose destinado a la navegación internacional, se le aplicó la exención del artículo 27.2.º, pero no cumple en el período correspondiente el porcentaje de recorridos que le confieren el carácter de navegación internacional, y por tanto, según el artículo 19.1.º, se produce el hecho imponible importación, la base vendrá determinada por la base que se fijó para la importación en el momento de la entrada, aunque se benefició de la exención, añadiéndose la contraprestación de los objetos incorporados, de las reparaciones efectuadas y de los avituallamientos que se hubiesen beneficiado de la exención. Además de la adición anterior, que ya presenta en algunos casos dificultades contables, se ha de adicionar el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios a que se refiere el artículo 22, Siete de la Ley, es decir, aquellas prestaciones de servicios realizadas para atender las *necesidades directas* de los buques y aeronaves o para atender las *necesidades del cargamento* de dichos buques y aeronaves. Creemos que a lo largo de un período de tiempo que puede alcanzar los diez y ocho meses, un buque o aeronave y su cargamento, se beneficia de múltiples operaciones exentas en puertos y aeropuertos, que en el supuesto de las importaciones del artículo 19, apartados 1.º, 2.º y 3.º, pueden plantear dificultades de cuantificación para la empresa importadora y de comprobación para la Administración.

La regla 3.^a especial se presenta con total novedad ya que se refiere a bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero, que, como hemos indicado más arriba, surge en la Ley 38/1992, de los Impuestos Especiales. De dicha regla extraemos las siguientes conclusiones:

- Para los bienes procedentes de terceros países se aplica la regla general.

- Para los bienes que han sido objeto de adquisición intracomunitaria, se aplican las normas de determinación de la base en dichas adquisiciones.
- Si los bienes, tanto procedentes de terceros países como de comunitarios, han sido objeto de una entrega en el depósito, la base es la que corresponde a dicha entrega.
- Si los bienes que abandonan el depósito aduanero habían entrado en el mismo beneficiándose de una exención en la entrega, la base es la que corresponde a dicha entrega.
- Si los bienes que abandonan el depósito son resultantes de procesos de transformación de bienes a que se refieren los puntos anteriores, la base vendrá determinada por la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar los puntos anteriores.
- En todos los casos la base de la importación en el momento del abandono debe comprender las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto que se han prestado después de la primera importación o adquisición intracomunitaria o después de la última entrega exenta.

Supongamos una importación de crudos procedentes de Arabia, con un Valor en Aduana de 1.000, que son introducidos en un depósito distinto del aduanero para su refino. En dicho depósito se prestan para mejorar el proceso de refino unos servicios, exentos, por el empresario X por importe de 50. Por otra parte, en el proceso de refino se incorporan unos aditivos entregados, exentos, por el empresario Y, por importe de 100. Finalizado el proceso de refino, los bienes resultantes abandonan el depósito y se incorporan al consumo nacional. La base será la siguiente:

Bien importado (art. 83, Uno)	1.000
Servicios exentos de X	50
Entrega exenta de Y	100
Base IVA	1.150

La regla 4.^a se refiere a las salidas de áreas exentas y abandono de los regímenes suspensivos de bienes que se han introducido en los mismos mediante entregas exentas desde el interior del territorio o mediante adquisiciones intracomunitarias de bienes. En estos casos la base imponible viene determinada por el importe de la última entrega o adquisición intracomunitaria, producidas con anterioridad a la entrada o vinculación en áreas o regímenes, incrementado con el importe de los servicios exentos prestados con posterioridad a la entrega o adquisición intracomunitaria.

Con total novedad se presenta la regla 5.^a referente a los *productos informáticos normalizados*, estando constituida la base por la suma de la correspondiente al soporte y la de los programas o informaciones incorporados a dicho soporte.

VII. TIPO IMPOSITIVO

Como es sabido el Título VII de la nueva Ley, que contempla el tipo impositivo, ha sufrido una total transformación, afectando por tanto a las importaciones, al ser los mismos los tipos aplicables en las operaciones interiores y en las importaciones. Ahora bien, la Ley en el artículo 90, Tres ha venido a elevar a rango legal lo que se había establecido por Resolución de la Dirección General de Tributos. Nos referimos al tipo aplicable en *las reimportaciones*. En la anterior legislación y con anterioridad a la citada Resolución, se planteaba la duda del tipo aplicable en las reimportaciones de bienes que habrían tenido un valor añadido en el extranjero. Pensemos en un automóvil que en 1989 sale a un país extranjero para su reparación. Al reimportarse se planteaba la duda de qué tipo se debería aplicar a la base imponible (diferencia de Valor en Aduana al salir y entrar), si el correspondiente al bien (33%) o el correspondiente a una prestación de servicios de reparación (12%). La Dirección General de Tributos, aunque lo que se reimportaba era un bien (automóvil, que en importación normal tributaba al 33%), determinó que el tipo es el correspondiente a una prestación de servicios.

La nueva Ley, en el artículo indicado, recoge el anterior criterio estableciendo que «en las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera la de Comunidad y que se reimporten después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto».

Supongamos que importamos un aparato médico que tiene una base en la importación de 10.000.000 de pesetas, al que se le aplica el tipo del 6% en virtud del artículo 91, Uno, 1.6.º, párrafo 2.º. Si enviamos posteriormente a reparar dicho apartado a un país tercero, sobre la base de la contraprestación, hemos de aplicar el tipo del 15%, puesto que si la reparación se hubiese efectuado en el interior del territorio de aplicación del impuesto el tipo sería el 15%.

VIII. SUJETOS PASIVOS

La única novedad referente a este punto es la que supone la adición de un apartado 4.º en el artículo 86, relativa a los adquirentes, o, en su caso, los propietarios de los bienes a que se refiere el artículo 19 de la Ley.

Recordemos que según el artículo 19 se producen diversos supuestos en los que se produce importación sin que exista movimiento fronterizo de mercancías. Piénsese en la entrega de un vehículo a un diplomático o de un inmueble para una embajada. En el supuesto de producirse una entrega a una persona o entidad que no tenga derecho a beneficiarse de la exención, se produce el hecho imponible importación en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.4.º de la Ley, determinándose por el artículo 86.4.º el sujeto pasivo de dicha adquisición.