

EL TJUE DECLARA EXENTO EL CARBURANTE CONTENIDO EN LOS DEPÓSITOS NORMALES DE VEHÍCULOS COMERCIALES: UNA INTERPRETACIÓN CONTEXTUAL Y FINALISTA DE LAS EXENCIONES

Análisis de la STJUE de 10 de septiembre de 2014, Asunto C-152/13

Alejandro García Heredia

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

1. SUPUESTO DE HECHO

El presente asunto tiene por objeto la interpretación del concepto de «depósitos normales» previsto en el artículo 24 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva). Este precepto establece que no serán objeto de imposición en ningún Estado miembro los productos energéticos contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y destinados a ser utilizados como combustible por estos mismos vehículos. El apartado segundo de este artículo contiene el concepto de depósitos normales, entendiendo por tales «los fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción del vehículo como, en su caso, para el funcionamiento durante el transporte de los sistemas de refrigeración u otros sistemas».

La entidad Holger Forstmann Transporte (HFT) es una empresa alemana de transporte por carretera que adquirió para su actividad un vehículo comercial. Dado que el destino que pretendía darle a dicho vehículo requería la instalación de equipos concretos, se encomendó a una empresa carrocera la instalación de los mismos. Al llevar a cabo la instalación, la empresa carrocera tuvo que realizar dos modificaciones en el vehículo: por motivos técnicos, tuvo que desplazar el depósito de carburante inicialmente instalado por el constructor del vehículo y, por otra parte, instaló un segundo depósito previamente adquirido a otra empresa. Aunque este segundo depósito podría haberse encargado directamente al constructor del vehículo, no se hizo porque esta opción no resultaba económicamente rentable, ya que durante la modificación del vehículo se

habría tenido que desplazar también este segundo depósito. Durante una de las operaciones de transporte, el conductor repostó carburante en los Países Bajos y condujo el vehículo directamente hasta Alemania, utilizando exclusivamente este carburante para la tracción del propio vehículo. La empresa HFT declaró ante las autoridades alemanas las cantidades de carburante importadas en el segundo depósito y, a raíz de ello, le exigieron el pago del impuesto sobre la energía por el carburante importado. El argumento de las autoridades alemanas era que ambos depósitos no habían sido fijados de manera permanente por el constructor o fabricante del vehículo, sino por una empresa carrocera, por lo que los mismos no estaban comprendidos dentro del concepto de depósitos normales para poder acogerse a la exención. Como hemos visto, este concepto exige que los depósitos sean «fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo» (art. 24 de la Directiva).

HFT recurrió en varias instancias las resoluciones de las autoridades alemanas pero los tribunales confirmaron las mismas y señalaron que los depósitos instalados por concesionarios o carroceros no estaban comprendidos dentro del concepto de depósitos normales. Este planteamiento tenía su fundamento en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que había interpretado el concepto de depósitos normales en el ámbito de la normativa sobre franquicias aduaneras [*Schoonbroodt*, C-247/97 (NFJ057585)]. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se planteó si no sería conveniente adoptar una interpretación más amplia de este concepto para dar cobertura a situaciones como la del presente asunto, en la que los depósitos permanentes eran instalados por concesionarios o carroceros, es decir, empresas distintas del constructor o fabricante del vehículo. La cuestión prejudicial se planteó con base en la jurisprudencia del TJUE en la que se analizó la versión anterior de la norma ahora controvertida [*Meiland Azewijn*, C-292/02 (NFJ018437)]. Aunque el objeto de esta sentencia no versaba directamente sobre el concepto de depósitos normales, se admitió entonces una interpretación amplia basada en la estructura y finalidad de la norma que podría ser tenida en cuenta para resolver el presente asunto.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE interpreta la exención relativa a los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos comerciales (art. 24 de la Directiva). La doctrina que deriva del presente caso puede comentarse tanto desde la perspectiva concreta de la imposición de los productos energéticos como desde el punto de vista de la interpretación de las normas tributarias. En relación con la primera cuestión, el TJUE declara exento el carburante contenido en los depósitos normales de vehículos comerciales, sin distinguir si el depósito ha sido instalado por el fabricante del vehículo o por otra empresa diferente. Con ello, el TJUE viene a poner fin a una práctica bastante extendida entre los Estados miembros que consistía en interpretar literalmente el concepto de depósitos normales y girar liquidaciones por el carburante contenido en los mismos cuando no habían sido instalados por el fabricante. Por otra parte, en relación con la interpretación de las normas tributarias, destaca el criterio seguido por el TJUE en cuya virtud la exención controvertida debe ser objeto de una interpretación amplia que va más allá de la propia literalidad del

precepto y que tiene su fundamento en el contexto técnico y económico y en la finalidad perseguida por la norma. Esta postura se aparta de otros pronunciamientos en los que se había aplicado una interpretación estricta de las exenciones al entender que las mismas se configuraban como excepciones a una regla general y, por tanto, debían ser interpretadas de manera restrictiva [*Schoonbroodt*, C-247/97 (NFJ057585)].

Así, el TJUE declara que el concepto de depósitos normales «debe interpretarse en el sentido de que no excluye los depósitos instalados de manera permanente en vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos *cuando haya instalado dichos depósitos una persona que no sea el fabricante*, en la medida en que los referidos depósitos permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción de dichos vehículos como para, en su caso, el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas» (fallo de la sentencia, la cursiva es nuestra). En definitiva, con esta interpretación se extiende el ámbito de aplicación de la exención a los carburantes contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales cuando tales depósitos no hayan sido instalados por el fabricante del vehículo sino por una empresa diferente. La aplicación de la exención exige, en cualquier caso, que se cumplan los requisitos que caracterizan a este tipo de depósitos (con independencia de la empresa que los haya instalado), esto es, que su instalación tenga carácter permanente y que permitan el uso directo del carburante.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE se pronuncia sobre la interpretación del concepto de depósitos normales para determinar si el mismo incluye los depósitos permanentes instalados en vehículos comerciales por personas distintas del fabricante, como sucede con los depósitos instalados posteriormente por concesionarios o carroceros. El TJUE adopta una interpretación amplia y finalista de la norma para concluir que tales depósitos están incluidos dentro del concepto de depósitos normales y, por tanto, pueden beneficiarse igualmente de la exención. A estos efectos, resulta fundamental que se cumplan los requisitos que figuran en el concepto de depósitos normales de la Directiva: 1) que se trate de depósitos instalados de manera permanente en vehículos comerciales para el abastecimiento directo de carburante de tales vehículos, y 2) que permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción del vehículo como para, en su caso, el funcionamiento durante el transporte de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas. Cumpliendo estos requisitos los carburantes contenidos en tales depósitos no pueden ser objeto de imposición, con independencia de la persona que haya realizado la instalación de los mismos. No es relevante que el depósito haya sido instalado inicialmente por el mismo constructor o fabricante del vehículo o por otra persona distinta.

Son varios los argumentos utilizados por el TJUE para llegar a esta interpretación amplia del artículo 24 de la Directiva que ya propuso el Abogado General en sus conclusiones (Sr. Maciej Szpunar). En nuestra opinión, el TJUE se basa fundamentalmente en una interpretación contextual y finalista que tiene en cuenta, por un lado, la realidad económica del proceso actual de

fabricación de vehículos y, por otro, la finalidad y objetivos de la exención controvertida, que se concretan en garantizar la libre circulación en el mercado interior. En particular, los criterios interpretativos utilizados por el TJUE pueden resumirse en los siguientes: 1) el contexto económico y técnico del actual proceso de fabricación de vehículos comerciales (ap. 24-25); 2) la finalidad y objetivos perseguidos por la norma (ap. 26-29); y 3) la voluntad del legislador que deriva de la propia redacción de la norma (ap. 30-31).

En primer lugar, el TJUE considera la realidad económica y técnica en la que debe ser aplicada la norma. En este contexto es habitual que la fabricación de vehículos comerciales se realice en varias etapas, en las que el constructor fabrica el chasis y la cabina y el resto es acondicionado por empresas especializadas. Con ello se ponen de manifiesto dos circunstancias que se dan actualmente en el mercado del automóvil. Una, que los fabricantes no siempre proponen una única clase de depósito para cada tipo de vehículo y, otra, que es posible que el fabricante no sea quien instale el depósito, sino que lo haga un tercero en una etapa posterior del proceso de fabricación. De hecho, en el proceso de fabricación de vehículos comerciales cada vez es menos frecuente la fabricación en serie de determinados tipos de vehículos, ya que la misma se realiza en varias etapas para satisfacer las necesidades técnicas y económicas del cliente. Por este motivo, en el contexto actual, no tiene sentido aplicar la exención exclusivamente a los depósitos instalados por el fabricante ni tampoco limitar la exención a los depósitos instalados en todos los vehículos de una misma clase.

En segundo lugar, en cuanto a los objetivos y finalidad de la norma, la exención del impuesto especial en un Estado miembro del carburante despachado a consumo en otro Estado miembro y contenido en los depósitos de vehículos automóviles se establece «a fin de no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes y de evitar una doble imposición» (Considerando 19 Directiva 94/74). El producto energético en forma de carburante contenido en los depósitos de los vehículos comerciales no tributa en el Estado miembro en el que será utilizado, sino en el que ha sido entregado para el consumo. El TJUE manifiesta que la obligación de declarar el carburante contenido en los depósitos normales cada vez que se cruza una frontera interior y la necesidad de solicitar posteriormente la devolución del impuesto constituiría un obstáculo al transporte por carretera entre Estados miembros y, por tanto, a los intercambios dentro del mercado interior. Para eliminar este obstáculo y garantizar la libre circulación, no es necesario determinar si el depósito permanente lo ha fijado el fabricante o un tercero, sino que lo relevante es saber si dicho depósito sirve para abastecer directamente al vehículo, tanto para su tracción como para, en su caso, el funcionamiento del sistema de refrigeración u otros sistemas.

En tercer lugar, el TJUE confirma los criterios anteriores con la voluntad del legislador que se desprende de la propia definición de depósitos normales de la Directiva, en la que también se incluyen «los depósitos de gas adaptados a medios de transporte». Según el TJUE, esta precisión refleja la voluntad del legislador de definir en sentido amplio el concepto de «depósitos normales», puesto que los depósitos de gas no los instalan normalmente los fabricantes y menos aún se instalan en todos los medios de transporte, siendo empresas especializadas las que suelen instalar este tipo de depósitos. De este modo, si la exención se aplica al gas contenido en depósitos

instalados por terceros, se debe aplicar igualmente al carburante contenido en tales depósitos. La razón de no haber incluido expresamente esta misma previsión para los depósitos de carburante se debe a que en la fecha en que se aprobó la norma era habitual que estos depósitos fueran fabricados en serie para todos los vehículos de un mismo tipo, mientras que esa situación no se daba en relación con los depósitos de gas. Sin embargo, en el momento actual ya hemos visto como los depósitos de carburante de los vehículos comerciales se fabrican cada vez más atendiendo a las necesidades técnicas y económicas de los clientes, por lo que no tendría sentido seguir manteniendo dicha distinción entre estos depósitos y los depósitos de gas.

Por ello, debemos resaltar que aunque la norma controvertida sea una exención y con ello una excepción a la regla general, el TJUE interpreta en sentido amplio esta disposición siguiendo el criterio finalista de la sentencia *Meiland Azewijn* antes citada. La aplicación conjunta de los criterios que hemos comentado lleva al TJUE a apartarse del fallo adoptado hace ya más de quince años en la sentencia *Schoonbroodt* (en la que se adoptó una interpretación literal del concepto de depósitos normales en el ámbito de las franquicias aduaneras). El TJUE señala que las disposiciones aduaneras y las relativas a la tributación de los productos energéticos en el mercado interior pertenecen a ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos. A pesar de que el TJUE parece justificar este cambio de interpretación con una simple referencia al ámbito material en que se aplican ambas disposiciones, el criterio que más claramente pone de manifiesto esta nueva interpretación es la realidad económica del actual proceso de fabricación de vehículos comerciales, lo que en nuestra opinión exige, más allá de este criterio interpretativo, una modificación auténticamente normativa.

En este sentido, es importante señalar que el criterio que sigue el TJUE en el presente asunto es el mismo que se pretende introducir con la modificación del artículo 24 de la Directiva 2003/96/CE (Propuesta de Directiva de 13 de abril de 2011). Con la finalidad de asegurar la libre circulación, se ha propuesto una modificación de este precepto para actualizar la definición de depósitos normales y poder incluir en ella los depósitos fijados de manera permanente por persona distinta del fabricante. La nueva redacción propuesta del artículo 24 se refiere expresamente a los depósitos fijados de manera permanente en el vehículo «por el fabricante o por un tercero». Al mismo tiempo se elimina el requisito relativo a que los depósitos permanentes deban ser instalados «en todos los medios de transporte del mismo tipo». Se trata de una cuestión que responde al contexto actual en el que, por las características de los vehículos y las necesidades de las empresas, es habitual que sea un tercero el que se encargue de fijar el depósito de manera permanente. Tal y como señala la Propuesta de Directiva, la necesidad de realizar una modificación en este sentido ya fue puesta de manifiesto por las federaciones de las empresas del transporte, que indicaron que algunos Estados miembros practicaban controles sistemáticamente sobre el respeto de esta definición y gravaban el combustible transportado en depósitos que quedaban fuera de la misma. El asunto se discutió también con los Estados miembros en una reunión del Comité de Impuestos Especiales y se llegó a la conclusión de que la única manera posible de resolver el problema era modificar la definición del artículo 24 (*vid.* exposición de motivos de la propuesta, ap. 15). Finalmente, en cuanto al Derecho español, debemos señalar que el concepto de depósitos normales que se discute en el presente caso

se encuentra en el artículo 47.2 a) de Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, y se recoge en los mismos términos que el artículo 24 de la Directiva. Por ello, a raíz de la presente sentencia, este concepto debe ser interpretado de manera amplia para incluir en el mismo los depósitos fijados de manera permanente por otras personas distintas del constructor o fabricante del vehículo.

precepto y que tiene su fundamento en el contexto técnico y económico y en la finalidad perseguida por la norma. Esta postura se aparta de otros pronunciamientos en los que se había aplicado una interpretación estricta de las exenciones al entender que las mismas se configuraban como excepciones a una regla general y, por tanto, debían ser interpretadas de manera restrictiva [*Schoonbroodt*, C-247/97 (NFJ057585)].

Así, el TJUE declara que el concepto de depósitos normales «debe interpretarse en el sentido de que no excluye los depósitos instalados de manera permanente en vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos *cuando haya instalado dichos depósitos una persona que no sea el fabricante*, en la medida en que los referidos depósitos permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción de dichos vehículos como para, en su caso, el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas» (fallo de la sentencia, la cursiva es nuestra). En definitiva, con esta interpretación se extiende el ámbito de aplicación de la exención a los carburantes contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales cuando tales depósitos no hayan sido instalados por el fabricante del vehículo sino por una empresa diferente. La aplicación de la exención exige, en cualquier caso, que se cumplan los requisitos que caracterizan a este tipo de depósitos (con independencia de la empresa que los haya instalado), esto es, que su instalación tenga carácter permanente y que permitan el uso directo del carburante.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE se pronuncia sobre la interpretación del concepto de depósitos normales para determinar si el mismo incluye los depósitos permanentes instalados en vehículos comerciales por personas distintas del fabricante, como sucede con los depósitos instalados posteriormente por concesionarios o carroceros. El TJUE adopta una interpretación amplia y finalista de la norma para concluir que tales depósitos están incluidos dentro del concepto de depósitos normales y, por tanto, pueden beneficiarse igualmente de la exención. A estos efectos, resulta fundamental que se cumplan los requisitos que figuran en el concepto de depósitos normales de la Directiva: 1) que se trate de depósitos instalados de manera permanente en vehículos comerciales para el abastecimiento directo de carburante de tales vehículos, y 2) que permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción del vehículo como para, en su caso, el funcionamiento durante el transporte de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas. Cumpliendo estos requisitos los carburantes contenidos en tales depósitos no pueden ser objeto de imposición, con independencia de la persona que haya realizado la instalación de los mismos. No es relevante que el depósito haya sido instalado inicialmente por el mismo constructor o fabricante del vehículo o por otra persona distinta.

Son varios los argumentos utilizados por el TJUE para llegar a esta interpretación amplia del artículo 24 de la Directiva que ya propuso el Abogado General en sus conclusiones (Sr. Maciej Szpunar). En nuestra opinión, el TJUE se basa fundamentalmente en una interpretación contextual y finalista que tiene en cuenta, por un lado, la realidad económica del proceso actual de

fabricación de vehículos y, por otro, la finalidad y objetivos de la exención controvertida, que se concretan en garantizar la libre circulación en el mercado interior. En particular, los criterios interpretativos utilizados por el TJUE pueden resumirse en los siguientes: 1) el contexto económico y técnico del actual proceso de fabricación de vehículos comerciales (ap. 24-25); 2) la finalidad y objetivos perseguidos por la norma (ap. 26-29); y 3) la voluntad del legislador que deriva de la propia redacción de la norma (ap. 30-31).

En primer lugar, el TJUE considera la realidad económica y técnica en la que debe ser aplicada la norma. En este contexto es habitual que la fabricación de vehículos comerciales se realice en varias etapas, en las que el constructor fabrica el chasis y la cabina y el resto es acondicionado por empresas especializadas. Con ello se ponen de manifiesto dos circunstancias que se dan actualmente en el mercado del automóvil. Una, que los fabricantes no siempre proponen una única clase de depósito para cada tipo de vehículo y, otra, que es posible que el fabricante no sea quien instale el depósito, sino que lo haga un tercero en una etapa posterior del proceso de fabricación. De hecho, en el proceso de fabricación de vehículos comerciales cada vez es menos frecuente la fabricación en serie de determinados tipos de vehículos, ya que la misma se realiza en varias etapas para satisfacer las necesidades técnicas y económicas del cliente. Por este motivo, en el contexto actual, no tiene sentido aplicar la exención exclusivamente a los depósitos instalados por el fabricante ni tampoco limitar la exención a los depósitos instalados en todos los vehículos de una misma clase.

En segundo lugar, en cuanto a los objetivos y finalidad de la norma, la exención del impuesto especial en un Estado miembro del carburante despachado a consumo en otro Estado miembro y contenido en los depósitos de vehículos automóviles se establece «a fin de no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes y de evitar una doble imposición» (Considerando 19 Directiva 94/74). El producto energético en forma de carburante contenido en los depósitos de los vehículos comerciales no tributa en el Estado miembro en el que será utilizado, sino en el que ha sido entregado para el consumo. El TJUE manifiesta que la obligación de declarar el carburante contenido en los depósitos normales cada vez que se cruza una frontera interior y la necesidad de solicitar posteriormente la devolución del impuesto constituiría un obstáculo al transporte por carretera entre Estados miembros y, por tanto, a los intercambios dentro del mercado interior. Para eliminar este obstáculo y garantizar la libre circulación, no es necesario determinar si el depósito permanente lo ha fijado el fabricante o un tercero, sino que lo relevante es saber si dicho depósito sirve para abastecer directamente al vehículo, tanto para su tracción como para, en su caso, el funcionamiento del sistema de refrigeración u otros sistemas.

En tercer lugar, el TJUE confirma los criterios anteriores con la voluntad del legislador que se desprende de la propia definición de depósitos normales de la Directiva, en la que también se incluyen «los depósitos de gas adaptados a medios de transporte». Según el TJUE, esta precisión refleja la voluntad del legislador de definir en sentido amplio el concepto de «depósitos normales», puesto que los depósitos de gas no los instalan normalmente los fabricantes y menos aún se instalan en todos los medios de transporte, siendo empresas especializadas las que suelen instalar este tipo de depósitos. De este modo, si la exención se aplica al gas contenido en depósitos

instalados por terceros, se debe aplicar igualmente al carburante contenido en tales depósitos. La razón de no haber incluido expresamente esta misma previsión para los depósitos de carburante se debe a que en la fecha en que se aprobó la norma era habitual que estos depósitos fueran fabricados en serie para todos los vehículos de un mismo tipo, mientras que esa situación no se daba en relación con los depósitos de gas. Sin embargo, en el momento actual ya hemos visto como los depósitos de carburante de los vehículos comerciales se fabrican cada vez más atendiendo a las necesidades técnicas y económicas de los clientes, por lo que no tendría sentido seguir manteniendo dicha distinción entre estos depósitos y los depósitos de gas.

Por ello, debemos resaltar que aunque la norma controvertida sea una exención y con ello una excepción a la regla general, el TJUE interpreta en sentido amplio esta disposición siguiendo el criterio finalista de la sentencia *Meiland Azewijn* antes citada. La aplicación conjunta de los criterios que hemos comentado lleva al TJUE a apartarse del fallo adoptado hace ya más de quince años en la sentencia *Schoonbroodt* (en la que se adoptó una interpretación literal del concepto de depósitos normales en el ámbito de las franquicias aduaneras). El TJUE señala que las disposiciones aduaneras y las relativas a la tributación de los productos energéticos en el mercado interior pertenecen a ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos. A pesar de que el TJUE parece justificar este cambio de interpretación con una simple referencia al ámbito material en que se aplican ambas disposiciones, el criterio que más claramente pone de manifiesto esta nueva interpretación es la realidad económica del actual proceso de fabricación de vehículos comerciales, lo que en nuestra opinión exige, más allá de este criterio interpretativo, una modificación auténticamente normativa.

En este sentido, es importante señalar que el criterio que sigue el TJUE en el presente asunto es el mismo que se pretende introducir con la modificación del artículo 24 de la Directiva 2003/96/CE (Propuesta de Directiva de 13 de abril de 2011). Con la finalidad de asegurar la libre circulación, se ha propuesto una modificación de este precepto para actualizar la definición de depósitos normales y poder incluir en ella los depósitos fijados de manera permanente por persona distinta del fabricante. La nueva redacción propuesta del artículo 24 se refiere expresamente a los depósitos fijados de manera permanente en el vehículo «por el fabricante o por un tercero». Al mismo tiempo se elimina el requisito relativo a que los depósitos permanentes deban ser instalados «en todos los medios de transporte del mismo tipo». Se trata de una cuestión que responde al contexto actual en el que, por las características de los vehículos y las necesidades de las empresas, es habitual que sea un tercero el que se encargue de fijar el depósito de manera permanente. Tal y como señala la Propuesta de Directiva, la necesidad de realizar una modificación en este sentido ya fue puesta de manifiesto por las federaciones de las empresas del transporte, que indicaron que algunos Estados miembros practicaban controles sistemáticamente sobre el respeto de esta definición y gravaban el combustible transportado en depósitos que quedaban fuera de la misma. El asunto se discutió también con los Estados miembros en una reunión del Comité de Impuestos Especiales y se llegó a la conclusión de que la única manera posible de resolver el problema era modificar la definición del artículo 24 (*vid.* exposición de motivos de la propuesta, ap. 15). Finalmente, en cuanto al Derecho español, debemos señalar que el concepto de depósitos normales que se discute en el presente caso

se encuentra en el artículo 47.2 a) de Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, y se recoge en los mismos términos que el artículo 24 de la Directiva. Por ello, a raíz de la presente sentencia, este concepto debe ser interpretado de manera amplia para incluir en el mismo los depósitos fijados de manera permanente por otras personas distintas del constructor o fabricante del vehículo.