

# I. Disposiciones generales

## JEFATURA DEL ESTADO

**800** *CORRECCION de errores del Instrumento de Ratificación del Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992.*

Advertido error en la inserción del Instrumento de Ratificación por el Reino de España del Tratado de la Unión Europea, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» número 11, de 13 de enero de 1994, a continuación se reproduce íntegra y debidamente rectificado dicho Instrumento de Ratificación.

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

Concedida la autorización para la prestación del consentimiento del Estado mediante la Ley Orgánica número 10/1992, de 28 de diciembre, en su artículo único, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93 de la Constitución Española y, por consiguiente, cumplidos los requisitos exigidos por la legislación española, extendiendo el presente Instrumento de Ratificación por el Reino de España del Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, para que, mediante su depósito ante el Gobierno de la República Italiana, de conformidad con lo dispuesto en su artículo R, el Reino de España pase a ser Parte de dicho Tratado.

En fe de lo cual, firmo el presente Instrumento, debidamente sellado y refrendado por el infrascrito Ministro de Asuntos Exteriores.

Dado en Madrid, a 29 de diciembre de 1992.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Asuntos Exteriores,  
JAVIER SOLANA MADARIAGA

## MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

**801** *RESOLUCION 1/1994, de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos, correspondiente a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos de los aduaneros.*

Las Leyes 37/1992 y 38/1992, ambas de 28 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 29), regula-

doras del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, respectivamente, han modificado la tributación de las operaciones relativas a los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación.

La dificultad de algunos conceptos y la complejidad de las situaciones en que puedan encontrarse los referidos productos han suscitado dudas razonables en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas relativas a las operaciones indicadas, por lo que es conveniente que se dicte una Resolución de este centro directivo para unificar criterios que sean objeto de la adecuada difusión.

En consecuencia, se dicta la siguiente Resolución:

**Primero. Delimitación del régimen de depósito distinto del aduanero.—1.** El artículo 24, uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara exentas de dicho Impuesto las entregas de bienes «destinados a ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen», «las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas» y «las prestaciones de servicios relacionadas directamente con los bienes vinculados al régimen indicado». El artículo 65 declara, asimismo, exentas del Impuesto «las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto de los aduaneros», y el artículo 26, apartados dos, establece igualmente la exención de «las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del Impuesto».

En el apartado dos del citado artículo 24 de la Ley del IVA se dispone que «a los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto del aduanero será el definido en el anexo de la misma, al que sólo podrán vincularse los bienes que sean objeto de los Impuestos Especiales».

Según el apartado quinto del anexo de dicha Ley, se considera régimen de depósito distinto de los aduaneros «el definido como tal en la Ley reguladora de los Impuestos Especiales».

2. La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, contiene los siguientes preceptos relativos al referido régimen de depósito distinto de los aduaneros.

La disposición adicional cuarta, que establece lo siguiente:

«A efectos de lo dispuesto en el apartado quinto del anexo de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará régimen de depósito distinto de los aduaneros 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.»

El artículo 4 de la citada Ley de los Impuestos Especiales contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

«7. "Depósito fiscal": El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en general, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación.

9. "Fábrica": El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación.

20. "Régimen suspensivo": Régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto.»

A estos efectos, la Resolución de este centro directivo, de 14 de septiembre de 1993, por la que se interpreta el Real Decreto-ley 13/1993, de 4 de agosto, de medidas urgentes, ha establecido lo siguiente:

«Los aceites crudos de petróleo o de minerales bituminosos clasificados en el Código NC 2709 se considerarán hidrocarburos, con inclusión en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, cuando se destinen a ser utilizados como carburante o combustible, bien de forma directa o bien mediante su previo sometimiento, en régimen suspensivo, a un proceso de refinado para la obtención de productos que se destinen a ser utilizados como carburante o combustible.

En la misma medida, los aceites crudos de petróleo o de minerales bituminosos serán vinculables al régimen de depósito distinto del aduanero previsto en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido con aplicación de los beneficios propios de dicho régimen.»

3. De los aludidos preceptos resulta que los productos objeto de los Impuestos Especiales se encuentran en régimen suspensivo de dichos Impuestos mientras permanezcan en las fábricas de los mismos o en depósitos fiscales o se conduzcan de uno a otro lugar de los indicados o se importen con destino directo a tales lugares y que dicho régimen se ultimaré cuando se realice el autoconsumo o la salida de las mencionadas fábricas o depósitos fiscales, siempre que dicha salida no se efectúe en régimen suspensivo. En ese momento se producirá el devengo y la exigibilidad del correspondiente Impuesto Especial.

El régimen suspensivo de los Impuestos Especiales es una situación en la que, preceptivamente, se encuentran los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación cuando se cumplan o se den las circunstancias indicadas en el párrafo anterior.

Esta situación determina, a su vez, que los referidos bienes se encuentren, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros y sean aplicables, por tanto, los beneficios fiscales reconocidos en la Ley del citado Impuesto en relación con dicho régimen.

En consecuencia, las entregas de los referidos bienes para ser expedidos o transportados a las fábricas o depósitos fiscales y de una fábrica a otra o a un depósito fiscal, así como las entregas de dichos bienes mientras permanezcan en los mencionados establecimientos, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, por imperativo de la Ley, los bienes en las citadas situaciones están en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales y, por ello, al amparo del régimen de depósito distinto de los aduaneros.

De igual forma, estarán exentas las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes para introducirlos en las fábricas o depósitos fiscales citados y las prestaciones de servicios, entre ellas el transporte y el depósito, relacionadas con las mencionadas operaciones exentas o con los referidos bienes objeto de los Impuestos Especiales cuando los mismos se encuentren en las indicadas situaciones de régimen suspensivo y de régimen de depósito distinto del aduanero.

Estos beneficios fiscales no alcanzarán a las operaciones relativas a las materias primas, semielaborados o materiales empleados en la fabricación de los productos objeto de los Impuestos Especiales, que no sean, a su vez, objeto de estos Impuestos. Las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y entregas de las citadas materias primas y materiales y los servicios relacionados con dichos bienes no estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por no encontrarse esos bienes en régimen suspensivo ni, por tanto, en situación de régimen de depósito distinto de los aduaneros que es, precisamente, la que determina la aplicación de los beneficios fiscales.

Segundo. *Requisitos de las exenciones.*—El artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» del 31), establece los requisitos que condicionan las exenciones descritas en el apartado primero anterior.

El mencionado precepto está redactado en los siguientes términos:

«Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que los bienes se destinen a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduaneros o fiscales o se mantengan en dichos regímenes, lo cual se acreditará de acuerdo con lo dispuesto en las legislaciones aduaneras o fiscales que específicamente sean aplicables en cada caso.

2.º Que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios entregue al transmitente o prestador de los servicios, respectivamente, una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.»

Este precepto, ciertamente, se refiere al conjunto de los regímenes contemplados en el artículo 24 de la Ley, que son regímenes de naturaleza diversa y sujetos en su autorización y posterior desarrollo a distintas normativas y no puede interpretarse de forma que contradiga o se deduzcan de él conclusiones que resulten contrarias a la específica normativa de cada uno de los regímenes a que afecta.

Sucede así con la declaración del adquirente o destinatario de los servicios prevista en el número 2.º del citado precepto, cuando se refiere a bienes que sean objeto de los Impuestos Especiales de fabricación y se encuentren o se transporten con destino a establecimientos que determinan, por imperativo legal, la aplicación del régimen suspensivo de los Impuestos Especiales y, a efectos del IVA, la vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero.

La literalidad de la norma puede inducir a error en su aplicación, en el sentido de la que ausencia de la referida declaración determinaría el abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros y, en consecuencia, la no aplicación de la exención de la correspondiente entrega o prestación de servicio. Sin embargo,

esta interpretación del referido precepto reglamentario sería contraria a las previsiones establecidas por las Leyes del IVA y de los IIEE, señaladas anteriormente y, según las cuales, los bienes se encontrarán, en todo caso, en las situaciones definidas por los correspondientes regímenes especiales mientras permanezcan en las fábricas de los mismos o en los depósitos fiscales o se conduzcan de uno a otro de estos lugares y hasta que no salgan de ellos para su destino al consumo en el interior del país.

Estas situaciones no son renunciables y, por ello, el referido precepto reglamentario, en lo que se refiere a la vinculación al régimen de depósito distinto de los aduaneros, debe entenderse en el sentido de que la mencionada declaración del destinatario de las entregas o servicios acerca de la situación que corresponde a los bienes objeto de dichas operaciones, sólo puede tener carácter informativo para el transmitente o prestador del servicio, de forma que les permita aplicar correctamente el Impuesto, pero no puede tener un contenido ni una finalidad contrarios a las prescripciones legales que, en determinadas circunstancias, imponen, como se ha indicado, el régimen suspensivo para los bienes objeto de los Impuestos Especiales y el de depósito distinto de los aduaneros para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, la entrega de un producto objeto de Impuestos Especiales, efectuada en el interior de los establecimientos mencionados (fábrica o depósito fiscal) o con destino a ellos no implica la ultimación de los regímenes citados anteriormente y determina, por tanto, la aplicación de los beneficios fiscales correspondientes, aunque falte la declaración del adquirente sobre el destino de los bienes. La declaración del interesado en otro sentido o la falta de declaración no pueden producir un efecto contrario al previsto en la Ley.

El cumplimiento del mencionado requisito del artículo 12 del Reglamento será necesario, sin embargo, en relación con los demás regímenes aduaneros o fiscales comprendidos en el artículo 24 de la Ley, para los cuales la vinculación sólo puede deducirse de la voluntad expresa del destinatario.

**Tercero. Abandono del régimen de depósito distinto del aduanero.**—El artículo 19, número 5.º de la Ley del Impuesto establece que se considerarán operaciones asimiladas a las importaciones de bienes «las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria, para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes, se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos».

Las exenciones correspondientes a determinadas operaciones relativas a los bienes que han disfrutado de los regímenes suspensivos a que se ha aludido anteriormente, justifican las disposiciones de este precepto, que tiene por objeto restablecer el equilibrio fiscal, exigiéndose el Impuesto eximido cuando dichos bienes se incorporan definitivamente al consumo interno.

Por otra parte, el artículo 65 de la Ley del Impuesto declara que «estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones», y el artículo 77 de la misma Ley dispone que «en las importaciones, el devengo se produce en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación» y 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».

Los preceptos a que se ha hecho referencia deben interpretarse conjuntamente, de forma lógica y según los principios generales de tributación, para que las conclusiones sean razonables y no produzcan distorsiones en el funcionamiento del Impuesto.

En este sentido, debe señalarse primeramente que, si el artículo 65 declara exenta la importación de bienes que se vinculan al régimen de depósito distinto de los aduaneros es porque, efectivamente, con la entrada en el territorio de aplicación del Impuesto y su inmediata vinculación al citado régimen se ha producido el hecho imponible y se ha devengado el Impuesto. Por consiguiente, en este caso, la regla aplicable para la determinación del devengo es la contenida en el primer párrafo del apartado uno del artículo 77 de la Ley (momento del devengo de los derechos de importación, que coincide, precisamente, con la entrada de los bienes).

Aceptada esta correlación entre el devengo del IVA y el devengo de los derechos de importación para la entrada de bienes procedentes de países terceros, debe deducirse que el segundo párrafo del citado artículo 77, apartado uno de la Ley, según el cual, el devengo se produce en el momento de la salida de dicho régimen, sólo es aplicable a los supuestos en los que el abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros define una operación asimilada a la importación y no una importación en sentido estricto, es decir, a los supuestos a que se refiere el artículo 19, 5.º de la Ley.

El aludido segundo párrafo del artículo 77, uno, de la Ley del IVA no puede referirse a las importaciones procedentes de terceros países, porque para ellas, ya se produjo el devengo en el momento de la entrada: Su existencia sólo puede afectar a los demás supuestos de abandono del régimen, que son, como se ha indicado, los previstos en el citado artículo 19.5.º de la Ley.

Esta solución, además, coincide con la definición del devengo contenido en el apartado dos del artículo 77, (en las operaciones asimiladas a las importaciones del artículo 19, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican), que se refiere a todas las operaciones asimiladas a las importaciones comprendidas en el artículo 19 de la Ley y, entre ellas, a las de su apartado 5.º, ya que la Ley no distingue entre unos y otros supuestos del artículo 19. Es decir, esta regla también se aplicará a las operaciones asimiladas a las importaciones producidas por el abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, pero no se aplicará, evidentemente, a las importaciones.

Por ello, el pretender que el segundo párrafo del artículo 77, uno, es aplicable también a las importaciones resultaría contradictorio con lo dispuesto en el apartado dos del mismo artículo.

En realidad, el apartado uno, segundo párrafo y el apartado dos del artículo 77 pueden resultar repetitivos en relación con las operaciones que ahora se contemplan, pero el buscar una diferencia entre ambos no puede llevar a interpretaciones que no encajan con la Ley General Tributaria ni con el conjunto de la normativa del propio Impuesto.

No obstante, para una mayor precisión, debe señalarse que las importaciones procedentes de terceros países determinarán una subsiguiente operación asimilada a la importación cuando los bienes relativos a dichas importaciones son objeto posteriormente de entregas o prestaciones de servicios exentas del Impuesto, al ser entonces aplicables las disposiciones del artículo 19.5.º, que comprende no sólo los abandonos del régimen de las mercancías cuya vinculación al mismo se ha pro-

ducido por una previa entrega o adquisición intracomunitaria exentas, sino también de los abandonos de aquellas mercancías que han sido objeto de entregas o servicios exentos mientras permanecían vinculadas al régimen de depósito distinto del aduanero.

En consecuencia, de los aludidos preceptos y de los fundamentos expuestos se deduce lo siguiente:

1.º El devengo de las importaciones de bienes objeto de los Impuestos Especiales, procedentes de terceros países que, desde el momento de su entrada en el territorio de aplicación del Impuesto, se vinculan al régimen de depósito distinto de los aduaneros, se produce en el momento de la entrada en el ámbito espacial del Impuesto (artículo 77, uno, párrafo primero).

No obstante, la referida importación está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido mientras los bienes permanezcan al amparo del citado régimen (artículo 65). El abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros determinará la pérdida de la eficacia de la exención aplicada y, como consecuencia, será exigible el Impuesto devengado en el momento de la entrada para su vinculación al régimen.

2.º El devengo de las importaciones (operaciones asimiladas a las importaciones) a que se refiere el artículo 19.5.º, es decir, de los bienes que se han vinculado al régimen en virtud de una entrega o adquisición intracomunitaria exenta del Impuesto o que han sido objeto de entregas o servicios exentos mientras se encontraban al amparo del mencionado régimen, se produce en el momento en que los bienes abandonan el régimen citado (artículo 77, uno, párrafo segundo).

En este apartado se comprenderán también los bienes importados de terceros países que, con posterioridad a su importación, han sido objeto de entregas o servicios exentos mientras permanecían al amparo del referido régimen.

3.º No constituye operación asimilada a la importación el abandono del régimen de las mercancías que no hubiesen sido objeto de una previa entrega, adquisición intracomunitaria, o prestación de servicio, exentas cualquiera de ellas del Impuesto.

Cuando no hayan tenido lugar estas operaciones exentas, la salida del régimen de bienes objeto de los Impuestos Especiales no constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y sólo determinará la exigencia de los Impuestos Especiales que, por disposición legal, deberá repercutir el depositario autorizado al propietario de los bienes; la exigencia del Impuesto sobre el Valor Añadido se producirá en la fase siguiente de comercialización de los productos.

Cuarto. *La base imponible.*—La base imponible de las importaciones de bienes y de las operaciones asimiladas a ellas, que tengan por objeto bienes que abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley del Impuesto, cuyo apartado dos, regla 3.ª, modificada por el artículo 5 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo, establece lo siguiente:

«3.ª La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero será la siguiente:

a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.

b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del Impuesto.

c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.

d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del Impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.

e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible el Impuesto Especial exigible por el abandono de dicho régimen.»

Las reglas contenidas en este precepto tienen por objeto restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros, exigiéndose en el momento de dicho abandono la misma cuota del IVA que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención como consecuencia de la vinculación a los regímenes suspensivos a que se refieren los epígrafes anteriores de esta Resolución.

Así, en aplicación de dicho precepto, cuando los bienes que abandonan el régimen procediesen de terceros países, la base imponible será la que hubiese correspondido a la importación exenta en virtud de la cual los bienes se vincularon al régimen suspensivo; si los bienes proceden de otro Estado miembro de la CEE, la base imponible será la relativa a la adquisición intracomunitaria de los bienes exenta del Impuesto por su vinculación al régimen; si proceden del interior, la que resultase de la previa entrega exenta de los bienes vinculados al régimen; si hubo incorporación o transformación de los bienes indicados anteriormente, la suma de las bases que resulten de aplicar los criterios precedentes, establecidos para cada caso; si, finalmente, los bienes fueron objeto de entregas o servicios mientras permanecían al amparo del régimen suspensivo, la base imponible deberá comprender también las contraprestaciones de las referidas operaciones exentas.

Cuando los bienes que abandonan el régimen suspensivo fuesen el resultado de la mezcla de otros varios de distinta procedencia o de la misma procedencia pero de diferentes calidades, la base imponible se formará hallando el precio medio ponderado que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo o por aplicación de cualquier otro procedimiento admitido en derecho que permita determinar de forma razonable y sin perjuicio para el Tesoro el precio del producto correspondiente.

El Impuesto exigido sobre la base imponible determinada en la forma indicada permitirá recuperar la cuota que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención.

Asimismo, de acuerdo con la letra e) de la regla 3.ª del precepto que se contempla, en todos los casos de abandono del régimen habrá de incluirse en la base imponible el Impuesto Especial exigible como consecuencia de dicho abandono.

Esta letra e), introducida por la citada Ley 22/1993, de 29 de diciembre, recoge los criterios de una interpretación lógica e integrada de la normativa del Impuesto, que exige el mismo tratamiento fiscal en todos los casos comparables, para mantener la neutralidad del Impuesto y evitar distorsiones en su funcionamiento.

Efectivamente, los supuestos que se contemplan en el aludido artículo 83, dos, 3.ª, son comparables porque se refieren a importaciones y operaciones asimiladas a importaciones de productos de origen diferente que se vinculan al régimen de depósito distinto de los aduaneros que, posteriormente, abandonan este régimen para incorporarse a la economía nacional y, por ello, deben aplicarse criterios análogos para determinar la base imponible en todos estos supuestos.

Como se ha indicado, las letras a), b), c) y d) del referido precepto establecen para todos los casos el criterio de recuperar, con ocasión del abandono del régimen citado, el Impuesto correspondiente a las operaciones que se beneficiaron de la exención y la letra e) prevé, también para todos los casos, la integración en la base del Impuesto Especial exigible con ocasión del abandono del régimen.

De esta forma, reciben el mismo tratamiento fiscal todos los productos amparados en este régimen: Tanto los importados de países terceros que abandonan el régimen como los de cualquier origen que, por afectarles las previsiones legales, abandonan el régimen a través de una operación asimilada a la importación. En todos los casos, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se forma añadiendo a la contraprestación de las operaciones que se han beneficiado de la exención de dicho tributo el Impuesto Especial exigible en el momento del abandono del régimen.

Merece especial referencia el supuesto de abandono del régimen suspensivo de los bienes que hubieran sido objeto de servicios exentos durante su permanencia en el mencionado régimen, tales como el propio depósito, el transporte, etcétera.

En estos casos, de conformidad con el artículo 19.5.º, el abandono del régimen suspensivo de los referidos bienes constituye una operación asimilada a la importación de bienes, cuya base imponible se determinará de acuerdo con las normas indicadas anteriormente. En particular, si los bienes no se hubiesen vinculado al régimen en virtud de una operación exenta y después hubieran sido objeto de servicios exentos, la base imponible estará constituida únicamente por la contraprestación de los mencionados servicios prestados al destinatario de los mismos y, además, la cuota de los Impuestos Especiales exigibles con ocasión del abandono del régimen y repercutida por el depositario autorizado al propietario del producto.

Finalmente, cuando no haya importación ni se produzcan las circunstancias que determinan la realización de operaciones asimiladas a la importación (ausencia de entregas, adquisiciones intracomunitarias o servicios exentos), el abandono del régimen no constituirá operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y sólo procederá la exigencia del Impuesto Especial que corresponda. Esta cuota de los Impuestos Especiales satisfecha por el abandono del régimen suspensivo se integrará en la base imponible de las entregas subsiguientes como un componente más de la contraprestación de las mismas. Quinto. *Sujeto pasivo.*—El sujeto pasivo de la importación se define en el artículo 86 de la Ley del Impuesto, según el cual:

«Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones.

Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1.º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos

o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

2.º Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.º Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.

4.º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley.»

En aplicación de dicho precepto y en relación con las operaciones que se contemplan en esta Resolución, los importadores serán los propietarios del producto nacional, los adquirentes intracomunitarios o los destinatarios de los bienes procedentes de terceros países, cuando no se haya producido una entrega subsiguiente a la vinculación de los bienes al régimen suspensivo, o bien los adquirentes de los productos, cuando haya tenido lugar dicha entrega posterior y que, en todos los casos, son las personas que deciden el abandono del régimen para destinar los bienes al consumo en el territorio de aplicación del Impuesto.

No es conforme a la normativa del Impuesto que los sujetos pasivos de las importaciones y de las operaciones asimiladas a la importación sean quienes presten los servicios exentos relativos a dichos bienes mientras permanezcan al amparo del régimen de depósito descrito. En particular, no lo serán los titulares autorizados de los depósitos fiscales, aunque estén obligados, por imperativo legal, a liquidar y repercutir a los propietarios de los bienes o representantes de los mismos los Impuestos Especiales exigibles con ocasión del abandono del régimen suspensivo.

Los sujetos pasivos indicados deberán declarar las mercancías a importar ante la autoridad tributaria y determinar la base imponible en la forma señalada anteriormente.

Sexto. *Naturaleza jurídica de las operaciones de depósito.*—También han surgido dudas en relación con la calificación jurídica de las operaciones realizadas en los depósitos fiscales, lugares de almacenamiento y distribución de los productos objeto de los Impuestos Especiales, en los que dichos productos están vinculados al régimen suspensivo de los mencionados Impuestos y al régimen de depósito distinto de los aduaneros a efectos del IVA.

Estos depósitos pueden funcionar como depósitos irregulares, en los que se almacenan cosas fungibles cuya propiedad se adquiere por el depositario, quien no tiene la obligación de devolver la propia cosa depositada, sino otro tanto de la misma especie y calidad.

Del artículo 1.768 del Código Civil puede deducirse que no existe el depósito irregular, ya que, según dicho precepto, si el depositario puede servirse o usar de la cosa depositada, el contrato pierde el concepto de depósito y se convierte en préstamo o comodato.

El artículo 309 del Código de Comercio no es tan radical como el citado precepto del Código Civil, ya que en él se admite que, con consentimiento del depositante, el depositario pueda disponer de las cosas depositadas, aplicándose entonces las reglas que corresponden a otros contratos mercantiles que se adapten a los convenios entre las partes, sin que por ello se pierda la naturaleza del contrato de depósito.

En cualquier caso, parece que no ofrece duda el hecho de que la facultad del depositario de disponer de las cosas depositadas o de adquirir la propiedad de los bienes depositados dependerá de la voluntad de las partes. Sólo el pacto entre ellas podrá otorgar el derecho de disponer o de adquirir por el depositario las cosas depositadas.

De no existir estos pactos, el contrato de depósito que nos ocupa se adapta mejor a la figura del Depósito en Almacenes Generales, regulado en los artículos 193 a 198 del Código de Comercio, según los cuales las compañías de almacenes generales de depósitos son sociedades mercantiles, encargadas del depósito, conservación y restitución de los frutos y mercaderías que se le encomienden y de la emisión de resguardos nominativos o al portador que atribuyen el pleno dominio sobre los efectos depositados.

El Real Decreto de 22 de septiembre de 1917 regula este depósito, distinguiendo entre el depósito regular colectivo y el depósito separado o singular, según que los depositantes consientan o no en mezclar sus productos en un mismo recipiente.

En ambos casos, el contrato se formaliza en un resguardo de depósito, indicativo de la clase de depósito convenido (singular o colectivo), que en ningún caso perderá el carácter de depósito regular, ya que el depositario no adquiere la propiedad de la cosa depositada ni puede disponer de ella. Si se consiente en la mezcla de los bienes depositados, el depositario devolverá mercancía en la cantidad o clase convenida, originándose para los depositantes una especie de copropiedad de las cosas depositadas.

Consecuentemente, dependerá de la voluntad de las partes que la propiedad de las mercancías depositadas se transfiera o no al depositario, ajustándose el negocio jurídico a las normas de los contratos a que antes se ha aludido: El préstamo, comisión u otras afines, en el primer caso; el de depósito en almacenes generales, en el segundo.

Las consecuencias, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, son diferentes en un caso y otro.

En el primero, es decir, cuando hay transferencia de la propiedad, se producirá una entrega del depositante al depositario quien, posteriormente, realizará otras entregas del producto al propio depositante o a terceras personas, según los términos del contrato. En estas condiciones, la cifra de negocios o volumen de operaciones del depositario estará constituida, entre otros componentes, en su caso, por la suma de las contraprestaciones de las posteriores entregas efectuadas por él en el transcurso de cada año natural.

En particular, si el depositario fuese el sujeto pasivo de la importación o de la operación asimilada a la importación por ser él quien, como propietario de los bienes adquiridos al depositante, efectuase el abandono del régimen suspensivo o de depósito distinto de los aduaneros, deberá integrar en la base imponible de aquellas operaciones el Impuesto Especial exigible por el mencionado abandono, si bien, obviamente, el importe de estas importaciones u operaciones asimiladas a ellas no se computará a efectos de determinar la cifra de negocios del referido depositario.

Si no se transmite la propiedad de los bienes al depositario, éste se limitará a prestar determinados servicios (depósito, transporte), cuya contraprestación será únicamente la que se integrará, por esta clase de actividad, en su volumen de operaciones. Asimismo, deberá repercutir los Impuestos Especiales a los propietarios de los bienes con ocasión de la salida del depósito, en aplicación del artículo 14.2 de la Ley 38/1992, de los Impuestos Especiales y cuya cuota no formará parte del volumen de operaciones de la empresa depositaria.

Los criterios contenidos en este apartado sexto servirán para precisar los términos de la Resolución de este centro directivo de 23 de diciembre de 1986 («Boletín Oficial del Estado» de 27 de septiembre de 1987), dic-

tada en relación con la consulta vinculante formulada por la Asociación de Empresas Refinadoras de Petróleo.

Madrid, 10 de enero de 1994.—El Director general, Eduardo Abril Abadín.

**802** *RESOLUCION 2/1994, de 12 de enero de la Dirección General de Tributos, sobre el pago fraccionado a efectuar por el último trimestre de 1993.*

La Sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda), del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 1993, ha anulado la expresión «El 6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales obtenidos en el penúltimo año anterior al de los pagos fraccionados», que figuró como primer guión de la letra a) del apartado uno del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, tanto en su redacción original, aprobada por el artículo 1.º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, como en la resultante de las modificaciones que fueron introducidas por el artículo 1.º del Real Decreto 753/1992, de 26 de junio.

Teniendo en cuenta que dicha circunstancia puede plantear dudas a la hora de efectuar el último pago fraccionado correspondiente al ejercicio 1993, esta Dirección General, que tiene atribuida la interpretación de las normas a efectos de su aplicación en vía de gestión, ha considerado oportuno aclarar ciertos extremos a través de las siguientes instrucciones:

Primera.—La cuantía del pago fraccionado que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 61 y 63 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo 1.º del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, deberá efectuarse por los sujetos pasivos de dicho impuesto que ejerzan actividades empresariales o profesionales cuyo rendimiento neto se determine por el método de estimación directa o por la modalidad de coeficientes del método de estimación objetiva, será, como regla general:

El 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, salvo el caso siguiente.

El 1 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre, en el caso de comerciantes mayoristas o comerciantes al por menor de labores de tabaco en expendurías generales, especiales e interiores.

No obstante lo anterior, los sujetos pasivos podrán optar por ingresar el 20 por 100 de los rendimientos netos obtenidos durante el último trimestre de 1993, cuando el volumen de ventas o ingresos en el mismo sea inferior al 50 por 100 del correspondiente al último trimestre del año 1991.

Si se dan las circunstancias previstas en el párrafo anterior, para que la opción sea válida y produzca efectos, ésta habrá de ejercitarse a través del modelo 132 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pago fraccionado. Empresarios y profesionales en estimación directa o en estimación objetiva por coeficientes. Opción artículo 62. Uno.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», aprobado por Orden de 30 de junio de 1992.

Segunda.—Lo previsto en la instrucción anterior se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las letras b) y d) y en el último párrafo del apartado uno, en la medida que fueran de aplicación, y en los apartados dos y tres del artículo 62 del Reglamento del Impuesto.

Tercera.—A efectos de lo previsto en la instrucción primera, en el modelo 130 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pago fraccionado. Empresarios