



DTORA NI 03/2023, DE 23 DE FEBRERO, DE LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES, RELATIVA A LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES RESPECTO DE LAS QUE HA TRANSCURRIDO EL PLAZO PARA NOTIFICAR LA DEUDA ADUANERA.

El artículo 83 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), establece, como regla general del cálculo de la base imponible en las importaciones de bienes, que *“la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:*

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) (...)”

De acuerdo con el artículo 66.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación es de cuatro años, mientras que *“[n]o se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera”*, según el artículo 103.1 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (en lo sucesivo, CAU).

Como consecuencia de la diferencia en la regulación de dichos plazos, se ha planteado la cuestión de si la superación del plazo para notificar la deuda aduanera afecta a la cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación (en concreto, por el concepto derechos de importación).

En relación con un supuesto similar, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 19 de noviembre de 2022¹ recoge:

DÉCIMO TERCERO.- Finalmente, resta analizar la procedencia de la liquidación girada por el concepto IVA a la importación. (...)

La cuestión que se ha de analizar será, por tanto, si la procedencia de la “no contracción” de los derechos de aduana, debe dar lugar a la anulación de la liquidación girada en concepto de IVA a la Importación y ello porque dicha

¹ La citada resolución es accesible en el siguiente enlace: [DYCTEA \(hacienda.gob.es\)](https://www.hacienda.gob.es)

DTORA NI 03/2023, de 23 de febrero, de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, relativa a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes respecto de las que ha transcurrido el plazo para notificar la deuda aduanera.



liquidación trajo causa, exclusivamente, en el incremento de la base imponible del IVA en el importe de dichos derechos. (...)

De acuerdo con lo señalado, la base imponible del IVA a la importación deberá integrar los derechos de aduana que se devenguen con motivo de la importación. (...)

En el caso que nos ocupa, es claro que en el momento de la importación de las mercancías se produjo el devengo de los derechos de aduana, puesto que como se ha señalado en el texto de esta resolución, la posición arancelaria que se debió declarar por la interesada era la 9001.10.90 que lleva aparejada un tipo ad valorem del 2,9%.

En consecuencia, dichos derechos deben integrarse en la base imponible del IVA en los términos señalados por el artículo 83 de la LIVA anteriormente reproducido.

Dicha conclusión no resulta alterada por la circunstancia de que se reconozca que procede la no contracción de los mismos por aplicación de lo señalado en el artículo 220.2.b) del CAC, (...).

En este mismo sentido se manifiesta el TJUE en su sentencia Transport Maatschappij Traffic BV, de 20 de octubre de 2005, asunto C-247/04, en la que señala lo siguiente:

"20. Para responder a la cuestión planteada, procede determinar si el hecho de que el importe de los derechos objeto de litigio no haya sido comunicado de conformidad con el artículo 221, apartado 1, del CAC puede tener como consecuencia que dicho importe no haya sido legalmente debido en el momento de su pago con arreglo al artículo 236 del CAC. (...)

26. De estas disposiciones, así como de la distinción realizada por el legislador comunitario entre la propia existencia de la deuda aduanera y su cobro, resulta que el nacimiento de dicha deuda precede a la comunicación de su importe y es, por tanto, necesariamente independiente de esa comunicación. Por tanto, como indicó la Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, la comunicación no debe influir en la existencia de la deuda aduanera. (...)"

Conclusión de lo anterior es que aún cuando se haya reconocido que procede no contraer los derechos de aduana por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 220.2.b) del CAC, el importe de los mismos debe integrarse en la base imponible del IVA a la importación, por lo que no procede anular la liquidación girada en relación con este impuesto y por los DUA admitidos con anterioridad al 1 de mayo de 2016.

DÉCIMO CUARTO.- Finalmente, y en relación con las cuotas de IVA liquidadas en relación con los DUA admitidos tras la entrada en vigor del CAU debe señalarse que al igual que en el caso anterior, y para el supuesto en el que se conceda la

DTORA NI 03/2023, de 23 de febrero, de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, relativa a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes respecto de las que ha transcurrido el plazo para notificar la deuda aduanera.



devolución/condonación por aplicación de lo dispuesto en el artículo 119 del CAU, la liquidación girada en concepto de IVA a la importación es adecuada a derecho, sin que quepa la anulación de la misma.

En dicha resolución, el TEAC, apoyándose en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, TJUE) que se cita, concluye que los derechos de aduana “legalmente devengados” (es decir, aquellos cuyo importe sea “legalmente debido”) deben integrarse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, incluso si no puede procederse a la contracción de los mismos de conformidad con la legislación aduanera por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 220.2.b) del anterior Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en adelante, CAC).

Este Departamento entiende que las conclusiones que extraen el TEAC y el TJUE en relación con los supuestos de falta de contracción por concurrir las circunstancias previstas en el artículo 220.2.b) del anterior CAC son igualmente extrapolables respecto del supuesto en que dicha contracción no procede por haber transcurrido el plazo previsto en la normativa aduanera para comunicar la deuda aduanera (artículo 103 del CAU).

Por lo demás, los conceptos de derechos de aduana “legalmente devengados” o “legalmente debidos” a que se refieren los artículos 20, 79 y 236 del CAC son equivalentes a las categorías de “derechos debidos” o “derechos adeudados” que se mencionan en los artículos 56 y 201 del CAU.

En consecuencia, es criterio de este Departamento, que se comunica para general conocimiento, que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación incluye los derechos de importación y demás conceptos integrantes de la deuda aduanera devengados con ocasión de la importación, aun cuando dichos derechos de importación no sean liquidados por haber transcurrido el plazo para notificar la deuda aduanera.

Madrid, 23 de febrero de 2023.

LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

M^a Pilar Jurado Borrego

(Documento firmado electrónicamente)

DTORA NI 03/2023, de 23 de febrero, de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, relativa a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes respecto de las que ha transcurrido el plazo para notificar la deuda aduanera.