

## **BREVES NOTAS SOBRE EL RÉGIMEN DEL IVA EN IMPORTACIONES**

### **1. IVA a la importación:**

En el artículo 83, relativo a la base imponible del IVA a la importación se establece lo siguiente:

*Artículo 83. Base imponible.*

*Uno. Regla general.*

*En las importaciones de bienes, 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) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.*

*Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.*

Dentro de los conceptos de la letra a) se encontrarían, entre otros, las tasas que se liquidan antes de la presentación del despacho a las Inspecciones Especiales: SOIVRE, farmacia, fito, etc.

En dicho artículo también establecen reglas especiales para casos como el de las reimportaciones, entre otros.

En el CAU (artículos 69 y siguientes) se establece que *“la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso”*. Este valor de transacción se completará con los elementos indicados en los artículos siguientes<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

a) los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:

- i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- ii) el coste de los envases que, a efectos aduaneros, se considere que forman un todo con la mercancía; y
- iii) el coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales;

b) el valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar: i) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas; ii) herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas; iii) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; y iv) trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas; c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar; d) el valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor; y e) los siguientes costes hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión: i) los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, y ii) los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas. 2. Cualquier elemento que se sume al precio realmente pagado o por pagar, de conformidad con el apartado 1, se basará exclusivamente en datos objetivos y cuantificables. 3. Al determinar el valor en aduana, únicamente podrán sumarse al precio realmente pagado o por pagar los elementos previstos en el presente artículo.

Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes: a) los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión; b) los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial; c) los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación contraído por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones: i) que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar; ii) que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación; d) derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas; e) comisiones de compra; f) derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías; g) no obstante lo dispuesto en el artículo 71, apartado 1, letra c), los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación a la Unión.

No se analizan en esta nota, los métodos secundarios de valoración.

En ocasiones existe de la duda sobre si incluir o no, en la base imponible del IVA a la importación gastos de manipulación de la mercancía, como la T-3 o la THC.

Su inclusión depende, a criterio de la Dirección General de Tributos (DGT), del destino que conste en la carta de porte, que será considerado como el *“primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad”*, basándose para ello en la directiva para esta conclusión<sup>2</sup>.

Es por ello que, con carácter general, estas tasas y/o gastos deberán incluirse.

## **2. IVA relativo a la prestación de servicios:**

Si bien con carácter general las prestaciones de servicios han de ser facturadas con IVA, en el artículo 64 de la Ley del IVA se prevé la posibilidad de aplicar una exención de IVA en caso de que la contraprestación esté incluida en la base imponible del IVA<sup>3</sup>.

Más allá de lo establecido en el artículo, la DGT exige que, además de que estén incluidas en la B.I. del IVA a la importación, el destinatario de los servicios debe ser el importador. Si es otro, no cabe exención. Aquí habría que ver si, por ejemplo, toca pagar a un transitario, si actúa en nombre y por cuenta propia o en nombre y por cuenta del importador.

---

### **<sup>2</sup> Artículo 86**

“1. Deben incluirse en la base imponible, en la medida en que no estén ya incluidos, los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del Estado miembro de importación, así como los que se devenguen con motivo de la importación, excepto el IVA que haya de percibirse;
- b) los gastos accesorios, tales como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el territorio del Estado miembro de importación, así como aquéllos que se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último lugar se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

2. A efectos de la letra b) del apartado 1, se considerará «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el Estado miembro de importación. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación de la carga en el Estado miembro de importación.”

### **<sup>3</sup> Artículo 64. Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones.**

Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84 (\*) de esta Ley.

(\*) Entiéndase que se refiere al art. 83.

A continuación se facilita el resumen de dos consultas de la DGT:

**V2971-14:**

*De lo anterior se deduce que los servicios de transporte y almacenamiento cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*Como este Centro Directivo ha manifestado reiteradamente, en el despacho de importación figurará, en su caso, la contraprestación procedente del importador a la empresa que le presta el servicio y no otra contraprestación, por lo que sólo será aplicable esta exención cuando haya una relación directa entre el servicio prestado y el importador.*

**V2487-12**

*La cuestión de si los referidos gastos de transporte prestados a persona distinta del importador cabría encuadrarlos como comprendidos en la base imponible de la importación, en cuyo caso resultarían exentos del Impuesto conforme al artículo 64 de la Ley 37/1992, ha sido objeto de consulta anteriormente en este Centro Directivo. Las consultas nº 1279-98 de fecha 17/07/98, 1890-03 de fecha 13/11/03 y la V2346-08 de fecha 10/12/08 tratan, entre otras, de este tema. Así en la última citada, en la que se trataba de servicios de transporte prestados por una transportista a una transitaria que los prestaba a una empresa belga que, a su vez, los prestaba a la importadora, se establecía:*

*“No obstante, en el caso de la consulta presentada, la misma dicción del artículo 64, nos lleva a determinar que, en este caso, no podrán resultar exentos ni los servicios de transporte prestados por la consultante a la transitaria ni siquiera el transporte que ésta última realiza para la empresa belga vendedora.*

*En efecto, el artículo 64 de la Ley 37/1992, determina que estarán exentos aquellos servicios cuya contraprestación se incluyera en la base imponible de la importación, y en el despacho de importación figura, en el supuesto de consulta, la contraprestación procedente del importador a la empresa belga y no otra contraprestación, en particular, el concepto recogido en el*

*artículo 64 citado no se corresponde con la contraprestación exigida por la consultante a la transitaria ni, tampoco, a la contraprestación pactada entre la transitaria y la empresa belga.*

*Esta relación directa entre el transporte y la figura del importador trae causa de lo establecido en el artículo 11.15º de la Ley 37/1992, que determina que en las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.*

Martín Fernández  
Secretario Técnico  
25/02/2026