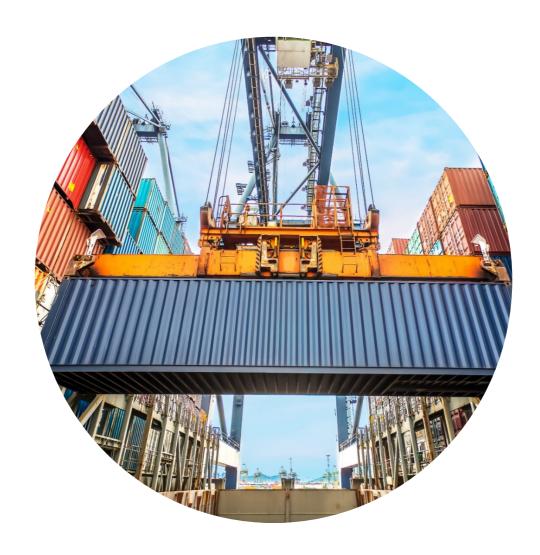
# **Deloitte.** Legal



### **Septiembre 2017**

Boletín de Aduanas y Comercio Internacional

Deloitte Legal Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

### Índice de contenido

I.	Nov	edades legislativas		1
	1.	Nuevo sistema de solicitud de decisiones aduaneras	1	
	2.	Ampliación de las sanciones contra la República Popular Democrática de Corea	1	
	3.	Brexit: acontecimientos recientes	2	
	4.	Aplicación provisional del Acuerdo Económico y Comercial Glob (AECG)	al 5	
	5.	Resolución de 25 de agosto de 2017 en la que se recogen las nuevas instrucciones para la formalización del documento únic administrativo (DUA)	o 6	
Π.	Juri	sprudencia		9
	1.	Tribunal de Justica de la Unión Europea, Sala quinta, Sentencia C-173/15 de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare GmbH	9 9	
	2.	Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia 491/2016 de 5 Dic. 2016, Rec. 314/2016	10	
	3.	Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de la Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 318/2017 de 17 Mar. 2017, Rec. 599/2015		
	4.	Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 268/2017, d 18 de mayo	de 12	
	5.	Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Sentencia 296/2016, de 29 de junio	13	
III.	. Do	ctrina administrativa	14	4
	1.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V0588-17, de 8 de marzo de 2017.	3 14	
	2.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V0802-17, de 3 de marzo de 2017.	30 17	
	3.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V0839-17, de 5 de abril de 2017	5 18	
	4.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V1697-17, de 3 de junio de 2017	30 19	

#### I. Novedades legislativas

#### 1. Nuevo sistema de solicitud de decisiones aduaneras

Código Aduanero de la Unión – Sistema de Decisiones aduaneras – Normativa europea – Operador Económico Autorizado

El pasado dos de octubre finalizó el régimen transitorio para solicitar decisiones aduaneras y los Operadores Económicos deben introducir todas las nuevas solicitudes de decisiones o autorizaciones por vía electrónica y según los nuevos requisitos del Código Aduanero de la Unión.

Este nuevo sistema, se utiliza para todas las solicitudes y decisiones que puedan repercutir en más de un Estado miembro y para todo acontecimiento posterior que pueda afectar a la solicitud o decisión original (anulación, suspensión, revocación, enmienda).

Según el artículo 26 del Código Aduanero de la Unión, las decisiones o autorizaciones pueden tener una validez a escala de la Unión. Es importante que el solicitante defina dónde debe ser válida la autorización. Para ello, existen dos posibilidades. En algunos casos, las decisiones afectan y son válidas en el Estado miembro al que se dirige la solicitud y otros Estados miembros no intervendrán. En otros casos, en cambio, las decisiones de varios Estados miembros pueden afectar en otros Estados miembros.

Los Operadores Económicos deben poseer un número de registro e identificación de Operadores Económicos (EORI, en adelante) y las funciones apropiadas asignadas para acceder al sistema (perfil consultivo de las decisiones aduaneras, perfil administrativo y perfil ejecutivo).

La autoridad aduanera competente será la del lugar en el que se encuentren o estén accesibles las cuentas principales del solicitante a efectos aduaneros y cuando se lleve a cabo al menos una parte de las actividades a cubrir por la decisión.

#### 2. Ampliación de las sanciones contra la República Popular Democrática de Corea

Control de la exportación – Sanciones internacionales – Corea del Norte – Normativa internacional – No proliferación de las armas

Se adoptaron el 6 de abril de 2017, nuevas medidas restrictivas adicionales con la Corea del Norte. En este sentido, la Unión amplió de la prohibición de invertir en Corea del Norte en los siguientes sectores:

- La industria relacionada con las armas convencionales;
- La metalurgia y la metalistería; y
- El sector aeroespacial.

Además, esta también prohibida la prestación de servicios informáticos u otros relacionados con la industria minera o la fabricación en la industria química, minera y del refino.

#### 3. Brexit: acontecimientos recientes

En las pasadas semanas el gobierno de Reino Unido y la Unión Europea han publicado documentos sobre el futuro acuerdo aduanero después de que Reino Unido abandone la Unión Europea. Ambos documentos abordan el tema de manera muy diferente ya que Reino Unido se centra en los futuros acuerdos comerciales con la UE, mientras que la UE está enfocada en los días restantes para la retirada de la Unión Europea y no se ha pronunciado sobre el futuro papel de Reino Unido.

El documento de Reino Unido, "Future customs arrangements - a future partnership paper" ha propuesto una visión basada en tres objetivos estratégicos:

- Asegurar que en el comercio entre la UE y UK exista la "menor fricción" posible;
- Evitar una frontera dura entre Irlanda e Irlanda del Norte;
- Establecer una política de comercio internacional independiente.

Reino Unido ha desarrollado dos enfoques para cumplir esos objetivos:

- Un acuerdo de aduanas altamente optimizado (Similar a la Unión Aduanera de la UE)
  - Bajo este enfoque, el Reino Unido tratará de continuar con algunos de los acuerdos y procesos que actualmente están en vigor, implementar nuevos comerciales unilaterales y utilizar soluciones tecnológicas para cumplir con los procedimientos aduaneros.
- Una nueva asociación aduanera con la UE (fuera de la Unión Aduanera Europea).

Reino Unido tratará de implementar una frontera aduanera transfronteriza a través de la cual habría una exención negociada de presentar la declaración de importación y exportación de mercancías que circulen a través de dicha frontera.

El documento de la Unión Europea, "Customs related matters needed for an orderly withdrawal of the UK from the Union" podría ser considerado más técnico y se centra en el tratamiento de la mercancía alrededor de la fecha de retirada del Reino Unido de la UE mientras los bienes que:

- Están en la UE o UK y tienen estatuto aduanero, es decir, la Unión o no Unión;
- Actualmente están bajo un régimen aduanero especial como almacenamiento temporal, perfeccionamiento activo, depósito aduanero, etc;
- Están en ruta hacia UE/UK;
- · Están siendo enviados entre la UE y UK;
- Están siendo exportados desde UE o UK.

#### La estrategia del reino unido

Es posible que el plan de Reino Unido para conseguir un acuerdo de aduanas altamente optimizado se base en una serie de ideas existentes como autoevaluación, declaraciones de aduanas tipo Intrastat y uso de la tecnología. Este planteamiento requiere de un alto nivel de madurez dentro de las instituciones relacionadas con los procesos aduaneros, así como una robusta infraestructura tecnológica. Este enfoque también requerirá que la HMRC sea capaz de desplegar su nuevo Customs Declaration Service (CDS) en línea con la retirada del Reino Unido de la UE.

El acuerdo también puede requerir que el Reino Unido implemente el Operador Económico Autorizado (OEA) acorde con el enfoque actual de la UE, estando esto sujeto a un acuerdo de reconocimiento mutuo. También está supeditado a las compañías solicitantes de OEA en consonancia con las necesidades del negocio y HMRC teniendo los recursos y la capacidad de aprobar las solicitudes OEA en forma oportuna.

Quizá el mayor obstáculo a la consecución de la estrategia sea obtener el acuerdo de la UE, la cual puede ver que la actual propuesta de UK favorecida sobre los intereses de la UE.

El Gobierno británico planea facilitar información adicional sobre su estrategia en aduanas cuando publique un proyecto ley en materia de aduanas en otoño.

#### El enfoque de la unión europea

En referencia a la legislación de la UE y de la Corte de Justicia de la Unión Europea, la documentación de la Unión Europea está más enfocada en los aspectos técnicos de productos en lugar de una visión hacia el futuro. La UE está buscando acuerdos para determinadas mercancías en fechas cercanas a la salida de Reino Unido. La UE también pretende acordar un método de cooperación en materia aduanera relacionados con los hechos establecidos antes de la retirada de la Unión Europea. Los temas cubiertos por la UE incluyen:

- · Deuda aduanera;
- Control a las exportaciones y productos de doble uso;
- · Origen y comercio preferente;
- Tránsito;
- Intercambio de la información.

#### Próximas medidas

Se espera que bajo comunicado de la Comisión Europea se produzca un debate significativo sobre como estructurar el futuro respecto al acuerdo aduanero, pero puede comenzar únicamente cuando exista suficiente progreso en las condiciones bajo las cuales Reino Unido puede retirarse de la Unión Europea. Esto pone en duda que el contenido del documento aduanero redactado por Reino Unido sea realmente aceptado antes de su salida a finales de marzo de 2019. Ha sido anticipado que el proyecto ley en materia aduanera traerá nuevas perspectivas en su sugerencia sobre la asociación aduanera con la Unión Europea, a la espera de las negociaciones de las condiciones de salida de la UE.

Aunque queda incertidumbre sobre los futuros acuerdos aduaneros, las compañías ahora deben:

- Considerar y planear el coste y la infraestructura logística requerida para un largo proceso de Brexit;
- Evaluar el nivel actual de madurez aduanera interna y capacidad tecnológica;
- Trazar una hoja de ruta para conseguir el estatus AEO y construir competencias en materia aduanera y comercio mundial.

# 4. Aplicación provisional del Acuerdo Económico y Comercial Global (AECG)

Acuerdo de Libre Comercio – Relaciones Canada-Unión Europea – Comercio Internacional

La Unión Europea (UE) y Canadá han establecido la fecha para la aplicación provisional del Acuerdo Económico y Comercial Global (AECG) entre la UE y Canadá. Desde el 21 de septiembre de 2017, las empresas pueden beneficiarse de la aplicación provisional del AECG y de sus ventajas directas en el campo de competencia y relaciones de comercio. Una de las principales ventajas del AECG es que numerosos bienes con origen en la UE o Canadá pueden ser importados en Canadá o la UE con un tipo reducido sobre los aranceles de importación. No obstante, ciertas ventajas sólo entrarán en vigor tras la ratificación del AEGC por todos los miembros de la UE.

Con el AECG, aproximadamente el 98% de todos los aranceles existentes en el comercio entre la UE y Canadá serán eliminados. Otro 1% de los aranceles de importación irán siendo eliminados a lo largo de un periodo de hasta siete años.

Al importar en Canadá, los bienes originarios de la UE pueden beneficiarse del tratamiento preferencial sobre la base del AECG. Lo mismo se aplica para bienes originarios de Canadá al importar en la UE. Las declaraciones de origen deberán ser formuladas en una redacción específica sobre facturas o cualquier otro documento comercial, describiendo el producto originario en detalle suficiente para permitir su identificación.

Para beneficiarse del tratamiento arancelario preferencial del AECG, los operadores económicos europeos que exporten partidas de bienes de los cuales el valor:

- no exceda el umbral de 6.000 euros, deberán emitir la denominada declaración en factura.
- exceda el umbral de 6.000 euros, deberá registrarse en el sistema de Registro de Exportadores (REX) para poder realizar una declaración de origen válida.

# 5. Resolución de 25 de agosto de 2017 en la que se recogen las nuevas instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA)

Declaración de importación – Procedimientos aduaneros – DUA simplificado – Pre declaración – CAU – Garantías

Mediante esta Resolución se lleva a cabo una actualización de las instrucciones de cumplimentación del DUA, con el fin de adaptar su contenido a los cambios normativos acaecidos como consecuencia de la entrada en vigor del Código Aduanero de la Unión (CAU), el pasado 1 de mayo de 2016.

#### **Principales modificaciones**

Pre declaración

Se introduce la posibilidad de presentar pre declaraciones antes de la llegada de las mercancías, las cuales podrán ser calificadas como completas, que harán las veces de solicitud de MRN que facilite el intercambio de información con los Servicios de Inspección Fronteriza, o incompletas, que deberá contener la información necesaria según el régimen y el procedimiento solicitado.

Declaración simplificada

En función de lo dispuesto en la anteriormente mencionada Resolución, existen dos tipos de declaraciones simplificadas:

Declaraciones simplificadas por falta de datos. Se agrupan en dos bloques:

Ausencia de datos que afectan al peso de las mercancías:

 Pesos provisionales en graneles: siendo desconocido el peso de la mercancía a importar, se introduce que la mercancía a granel podrá ser despachada por el 95% del peso contratado en el documento de transporte.

Ausencia de datos que afectan al valor de las mercancías:

 Ventas en consignación: el procedimiento de declaración simplificada podrá ser aplicado en aquellos casos de ventas de consignación en los que pueda aportarse el valor definitivo dentro del plazo previsto para para los supuestos de contracción individual y de contracción única.  Multinacionales con precios de transferencia: podrá utilizarse el procedimiento de declaración simplificada cuando el precio no pueda ser determinado en el momento de realizarse el despacho de la mercancía, por política de precios de transferencia.

El uso habitual de este procedimiento estará sujeto a autorización bajo determinados requisitos, que se darán por cumplidos cuando el importador sea Operador Económico Autorizado de simplificaciones aduaneras (AEOC).

Además, se introduce como novedad relevante, en relación con las multinacionales que apliquen precios de transferencia, la necesidad de hacer mención específica en el DUA, a través de la casilla 44, de la existencia de vinculación y la justificación de su posible influencia en la determinación del precio de los bienes.

 Productos donde el valor de transacción es desconocido en el momento del despacho a libre práctica: podrá utilizarse también el método de declaración simplificada para productos con precios referenciados a mercados de futuros.

**Declaraciones simplificadas por falta de documentos**: en este supuesto, todos los datos de la declaración normal están en poder del declarante, sin embargo, alguno de los documentos que justifican tal dato (factura comercial, certificado en origen, etc.), no está en su poder en el momento de la presentación de la declaración.

#### Garantías

Se introduce un nuevo marco legal para las garantías a presentar ante la Aduana para avalar la deuda aduanera. La nueva normativa supone un cambio total en la forma de gestionar dichas garantías que hace necesario que durante el periodo transitorio puedan convivir las garantías presentadas antes del 1 de mayo de 2016 (hasta que sean revaluadas por la Autoridad Aduanera) con las nuevas solicitudes presentadas por los operadores.

Los tipos de garantía aplicables serán la individual y la global.

#### Despacho centralizado

Las autoridades aduaneras podrán autorizar a una persona a presentar en la Aduana competente del lugar en el que esa persona esté establecida una declaración en aduana relativa a las mercancías que se presenten en otra Aduana. En este sentido, se adaptan las instrucciones para formalizar el DUA a las disposiciones correspondientes del CAU.

#### Mercancía para buques y aeronaves

Los suministros cuya entrega no se acoja a exención de impuestos, podrán efectuarse directamente sin formalidad aduanera, mediante factura comercial, documento de transporte, o cualquier otro documento o declaración que se utilice a este fin.

#### Cambio de ubicación

Las autoridades aduaneras podrán autorizar al titular de la autorización (ADT) con estatus AEOC a trasladar mercancías en depósito temporal entre diferentes almacenes de depósito temporal a condición de que dichos traslados no aumenten el riesgo de fraude.

#### II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal de Justica de la Unión Europea, Sala quinta, Sentencia C-173/15 de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare GmbH

Código aduanero comunitario — Determinación del valor en aduana — Cánones o derechos de licencia relativos a las mercancías objeto de valoración

Se plantearon ante el TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- ¿Pueden los cánones o los derechos de licencia incluirse en el valor en aduana aun cuando no sea posible saber, ni en el momento de la celebración del contrato ni en el momento específico en que se origina la deuda aduanera si existiría obligación de pagar dichos cánones o derechos de licencia?
- ¿Pueden los cánones o los derechos de licencia por el uso de marcas referirse a las mercancías importadas, aunque aquellos se paguen también por servicios y por la utilización de la sigla que compone la raíz común del grupo?
- ¿Pueden los cánones o los derechos de licencia de uso de marcas constituir una condición de la venta de las mercancías importadas para su exportación con destino a la Comunidad aunque el pago que se efectúa de tales cánones o derechos sea reclamado por una empresa vinculada tanto al vendedor como al comprador?
- ¿Debe considerarse que aplicando la normativa europea al respecto, que solo pode ser corregido un valor en aduana que ha sido determinado sobre la base del valor de transacción, o es posible también, efectuar el reparto de los costes previsto por la reglamentación europea, cuando el valor en aduana se determinó se determinó utilizando los métodos adicionales de valoración aduanera?

En este sentido, sobre la base del Código Aduanero Comunitario (vigente hasta el 1 de mayo de 2016) y las consultas del Comité del Código aduanero cuya importancia fue recordada, el TJUE indicó que:

 La normativa europea al respecto no exige, para que los cánones o derechos de licencia sean relativos a las mercancías objeto de valoración, que se determine su importe en el momento de la celebración del contrato de licencia o en el momento de originarse la deuda aduanera, y que, permite que esos cánones o derechos de licencia sean "relativos a las mercancías objeto de valoración" aunque se refieran a estas mercancías solo en parte.

- La normativa europea debe interpretarse en el sentido de que los cánones o los derechos de licencia constituyen una "condición de la venta" de las mercancías objeto de valoración cuando el pago de dichos cánones lo reclama una empresa que está vinculada tanto al vendedor como al comprador, y es a esa empresa que se hace el pago;
- El reparto de los costes previsto por la reglamentación europea, se puede efectuar cuando el valor en aduana de las mercancías de que se trate se haya determinado conforme a los métodos adicionales de valoración aduanera distintos del valor de transacción.

#### 2. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7<sup>a</sup>, Sentencia 491/2016 de 5 Dic. 2016, Rec. 314/2016

Derechos arancelarios de importación - Cánones

Comienza este Tribunal señalando en el presente pronunciamiento que, conforme a lo dispuesto en los artículos 159 y 160 de las DACAC, para que el importe del canon se adicione al precio de las mercancías para calcular el valor en aduana se requiere:

- Que su importe no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar.
- Que el canon esté relacionado con la mercancía que se valora.
- Que constituya una condición de venta de esta mercancía.

Continúa el Tribunal indicando que, cuando se pagan cánones a una parte que ejerce un control directo sobre la producción y la venta de las mercancías, o un control indirecto sobre el fabricante, puede considerarse que este pago es una condición de la venta. No importa que tengan su origen en una obligación impuesta por el licenciador que se aplica al comprador en vez de al vendedor.

A continuación figuran varios elementos que podrían indicar que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante suficiente para que el pago de los cánones se considere como una condición de la venta para exportación:

- a) Elementos correspondientes a los productos: el producto fabricado es específico del licenciador o, el licenciador determina las características de los productos y la tecnología usada.
- b) Elementos correspondientes al fabricante, por ejemplo: el licenciador selecciona al fabricante y lo impone al comprador.

c) Elementos correspondientes al control efectivo ejercido por el licenciador, por ejemplo: el licenciador ejerce un control efectivo directo o indirecto sobre la fabricación o, el licenciador ejerce un control real directo o indirecto sobre la logística y el envío de los productos al comprador.

Por otra parte, queda indicado en esta sentencia que ninguno de estos elementos constituye por sí mismo una condición de la venta, pero es probable que la combinación de varios de ellos muestre que el pago del canon es una condición de la venta, aunque no exista una vinculación en el sentido del artículo 143 de las DACAC.

En el presente caso, el TSJ acaba considerando que el importe del canon no puede estar incluido en el precio de las mercancías puesto que se determina y liquida con posterioridad a la importación, en el momento en que se comercializa el producto importado.

3. Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 318/2017 de 17 Mar. 2017, Rec. 599/2015

Declaraciones aduaneras - Revisión de la declaración y documentos anexos a ella tras el levante de la mercancía

Según se indica en este pronunciamiento, a pesar de haberse procedido al levante de la mercancía, aun tras su pase por circuito naranja, es posible la revisión ulterior de la declaración aduanera y documentos anexos a ella, esto es, con carácter general: la factura sobre cuya base se haya declarado el valor en aduana de las mercancías, la declaración de los elementos para la determinación del valor en aduana de las mercancías declaradas, los documentos necesarios para la aplicación de un régimen arancelario preferencial, etc.

Por tanto, si una operación comprobatoria revela "elementos inexactos o incompletos" en la declaración aduanera, ello posibilitaría la ulterior regularización tributaria, mediante la pertinente liquidación complementaria.

Al objeto de poder apreciar la procedencia de la contracción a posteriori verificada por la Administración, este tribunal señala, en relación con lo dispuesto en el artículo 220.2.b) CAC, que únicamente no será procedente dicha contracción cuando concurran acumulativamente las siguientes circunstancias:

 a) Que el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras;

- b) Que ese error no pueda ser razonablemente conocido por un sujeto pasivo de buena fe; y
- c) Que éste haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.

### 4. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 268/2017, de 18 de mayo

Derechos arancelarios - Solicitud de devolución de IVA a la importación

La controversia del proceso tratado en la sentencia, radica en determinar si el agente de aduanas tiene derecho a solicitarle a la Administración la devolución de las cuotas del IVA a la importación, cuando el importador no se las ha abonado y se encuentra en una situación de concurso de acreedores. En este sentido, la resolución del TEAR reconoce que, como el importador se encuentra en un proceso concursal, no tiene derecho a la deducción, y este hecho paraliza las acciones que pudieran ser ejercitadas por los acreedores sobre el patrimonio.

Ante esto, la recurrente alega que tiene derecho al reembolso con base en lo dispuesto en la regla 2 de la Disposición adicional única de la Ley 9/1998, que modifica la ley 37/1992 del IVA, que establece como único requisito el transcurso de un año y la falta de reembolso por parte del importador. Por lo tanto, dicha norma nada dice en relación a que el concurso del importador pueda paralizar el mencionado plazo. Frente a esto, la Administración no cuestiona el derecho al reembolso sino que habrá que estarse a la finalización del concurso.

En el presente caso son hechos no discutidos que los agentes de aduanas abonaron las cuotas de IVA devengadas y no obtuvieron su devolución de la importadora en el plazo de un año, por lo que solicitaron ante la Administración de Aduanas el reembolso de dichas cuotas.

Sin embargo, el reembolso de las cuotas del IVA no habían sido satisfechas por la entidad actora a los agentes de aduanas y, cualquiera que fuese la causa, constituye el impago al que la norma supedita el derecho a la devolución. Dicha norma no establece ningún requisito adicional, de modo que la declaración de concurso de la importadora no constituye ningún obstáculo legal para que el agente de aduanas obtenga la devolución pretendida.

## 5. Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Sentencia 296/2016, de 29 de junio

Derechos arancelarios - Liquidaciones - Responsabilidad solidaria

La cuestión esencial de este procedimiento radica en que el agente aduanero declaró una serie de bienes importados de la India con un código TARIC acogido a un régimen preferencial arancelario al tipo del 0%. En un acta de disconformidad posterior, en el marco de un procedimiento instructor, se estableció que tal mercancía debía declararse bajo una partida distinta, que tiene un arancel del 7,2%.

Teniendo en cuenta lo anterior, se propuso al término del procedimiento inspector, un acuerdo de liquidación por la errónea calificación arancelaria. Y, la recurrente, sería responsable solidaria al pago de la liquidación al haber actuado como representante indirecta del importador.

El Tribunal sostiene, ante el recurso planteado, que el hecho de que la Administración aduanera hubiere aplicado un criterio de clasificación determinado a la misma mercancía, no es obstáculo a la aplicación de un criterio distinto en comprobaciones posteriores.

Por otro lado, señala el Tribunal que, el Código Aduanero Comunitario no admite la excepción a la obligación de pago o responsabilidad del agente de aduanas, prevista por el artículo 4.4 del Real Decreto Legislativo 1299/1986 de 28 de junio, para el caso de deudas que se pongan de manifiesto, como es el caso, como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros. Así, y ya que la declarante actuó en nombre propio y por cuenta del importador está obligada al pago de la deuda.

#### III. Doctrina administrativa

## 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0588-17, de 8 de marzo de 2017.

Régimen de perfeccionamiento activo – Régimen aduanero de destino final – Depósito distinto del aduanero.

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una entidad participada por pequeños y medianos astilleros, uno de los cuales recibe el encargo de un armador de construir un buque que posteriormente será transmitido por el mismo a una compañía de leasing que, a su vez, suscribirá un contrato de leasing con una Agrupación de Interés Económico.

La Agrupación de Interés Económico, suscribirá un contrato de fletamento "a casco desnudo" en virtud del cual el buque se arrendará al anterior armador.

En la construcción del buque se utilizan bienes que son adquiridas en el territorio de aplicación del impuesto, en otros Estados miembros de la Comunidad o bien en países terceros.

Comienza la DGT el análisis del supuesto planteado haciendo referencia a los tributos sobre el comercio exterior y las implicaciones que los mismos tienen en relación con el régimen aduanero de perfeccionamiento activo, la desvinculación del buque del régimen de perfeccionamiento activo y respecto de la posibilidad de aplicar el régimen especial de destino final.

De acuerdo con lo anterior, señala la DGT respecto del régimen de perfeccionamiento activo que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 210 y 256 del CAU, las mercancías que el astillero compre procedentes de terceros países para incorporarlas al buque podrán acogerse a dicho régimen, con la consiguiente exención de los derechos de importación. Para ello, conforme al artículo 211 del CAU, se requerirá la autorización de las autoridades aduaneras.

Continúa la DGT dicho análisis de tributos sobre el comercio exterior respecto del tratamiento fiscal a efectos aduaneros de la desvinculación del buque del régimen de perfeccionamiento activo. En este sentido, conforme a lo dispuesto en los artículos 85, 86 y 215 del CAU, se indica que la consultante podrá optar por determinar la deuda aduanera atendiendo al valor en aduana, la cantidad, la naturaleza y el origen de las piezas importadas en el momento de la admisión de la declaración

en aduana de incluir dichas piezas en el régimen de perfeccionamiento activo, o bien, atendiendo al valor en aduana y clasificación arancelaria del buque en el momento de ser despachado a libre práctica.

Respecto de la posibilidad de aplicar el régimen especial de destino final, este Centro Directivo, en línea con lo establecido en el artículo 254 del CAU, indica que las mercancías procedentes de terceros países que el astillero adquiera para incorporarlas al buque podrán acogerse al régimen especial de destino final con la consiguiente exención de los derechos de importación en el momento de ser despachadas a libre práctica. Para ello, se requerirá la autorización de las autoridades aduaneras.

Dispone además este Centro Directivo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 a 25 de la Ley del IVA, que la importación de bienes, piezas y componentes que queden vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo desde su introducción en el TIVA-ES con cumplimiento de la normativa aduanera aplicable, determinará que el hecho imponible importación no se produzca hasta el momento en que dichas piezas y componentes abandonen el régimen de perfeccionamiento activo.

Respecto de las adquisiciones de piezas y componentes efectuadas en el TIVA-ES y sujetas al IVA, éstas podrían quedar exentas, en la medida en que éstas queden vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo y así esté previsto en la autorización por la que deba regirse dicho régimen y se cumplan las condiciones por la que éste se rija.

Respecto de las piezas y componentes adquiridas en otros Estados miembros y objeto de expedición o transporte al TIVA-ES, debe señalarse que dichas adquisiciones intracomunitarias podrían resultar asimismo exentas del IVA.

En cuanto a la implicación que la entrega del buque tendría a efectos del IVA, este Centro Directivo alega que, en el supuesto en el que el astillero efectuase una entrega de un buque que cumpla las condiciones a las que hace referencia el artículo 22. Uno de la Ley del IVA y, con motivo de la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo al que estaba vinculado dicho buque, dicha entrega estaría exenta, lo cual implicaría que no tenga lugar ni el devengo del IVA de las importaciones ni de las operaciones asimiladas a la importación, prevaleciendo así el destino real del buque consistente en la realización de una operación asimilada a la exportación.

En relación con la importación de piezas y componentes para ser vinculados al régimen aduanero de destino final, debe señalarse que la importación de los mismos determinará el devengo de la cuota correspondiente en concepto de importación, pues el régimen aduanero de destino final no se encuentra entre las áreas, depósitos y regímenes aduaneros a los que hacen referencia los artículos 23 y 24 de la Ley del IVA y a los que se remite el artículo 18.Dos de la Ley del IVA, por lo que la importación de bienes vinculadas al régimen de destino final no supondría ni la suspensión ni la exención del devengo de la importación del bien en las condiciones señaladas.

Por otra parte, en lo referente al régimen de depósito distinto del aduanero, dispone la DGT que, en la medida en que el astillero cuente con la oportuna autorización para la utilización del régimen de depósito distinto del aduanero y la entrega del buque al armador se efectúe mientras éste se encuentre vinculado a dicho régimen, la misma estará sujeta aunque exenta del IVA en virtud del artículo 24 de la Ley del IVA.

Respecto de la desvinculación del buque del régimen de depósito distinto del aduanero, esta circunstancia determinará la realización de una operación asimilada a la importación a la que hace referencia el artículo 19.5º de la Ley del IVA, si bien ésta podría quedar exenta en el caso en el que el armador destinase el buque a ser objeto de una entrega a la que fuera de aplicación cualquiera de las exenciones contempladas en los artículos 21, 22 ó 25 de la Ley del IVA.

Finalmente, con respecto al servicio de arrendamiento del buque, el Centro Directivo dispone que estará sujeto al IVA siempre y cuando el armador tenga la sede de actividad económica en el TIVA-ES o disponga en el mismo de un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual cuando los servicios tuvieran por destinatario a dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia.

No obstante lo anterior, de estar sujeto el servicio de arrendamiento al IVA, éste podría estar exento cuando se trate de un supuesto contemplado en el referido artículo 22. Uno de la Ley del IVA, en el que se tratan como operaciones asimiladas a la exportación exentas del IVA los contratos de fletamento total o parcial y arrendamientos de ciertos buques con el cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos reglamentariamente.

### 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0802-17, de 30 de marzo de 2017.

Entregas intracomunitarias de bienes y Exportaciones - Exención

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

La consultante, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, va a realizar operaciones de exportación de productos agrícolas a terceros países, adquiriendo, al efecto, productos en condiciones de entrega FCA-puerto de origen a una fábrica situada también en dicho territorio, que será quien figure como exportadora en el correspondiente DUA de exportación.

En otras ocasiones, las mercancías serán enviadas en las mismas circunstancias con destino a otro Estado miembro.

La DGT considera que existen en el supuesto objeto de consulta dos entregas de bienes a efectos del IVA: la efectuada por el fabricante a la consultante y la efectuada por la consultante a favor de su cliente establecido fuera de la Comunidad Europea.

En relación a la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del IVA, concluye la DG que la primera entrega efectuada por el proveedor establecido en el TIVA-ES estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule a dicha entrega y así quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, con la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el proveedor como exportador, en nombre propio, en el DUA de exportación.

Lo anterior es aplicable tanto si el transporte desde el almacén de la consultante hasta la aduana de salida, lo realiza la propia consultante o su cliente establecido en el TIVA-ES, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos, y ya se haga cargo del transporte internacional, la consultante, su cliente, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos.

De acuerdo con lo anterior, la DGT sigue el criterio de que, en aquellas operaciones en las que se producen dos transmisiones consecutivas de bienes y, sin embargo, un único transporte intracomunitario, deberá determinarse con cuál de las transacciones está relacionado el transporte pues sólo esa operación estará exenta.

Por último, la DGT indica, en relación con los Tributos que recaen sobre el Comercio exterior y las formalidades aduaneras de exportación, en relación con la cuestión de quien debe considerarse exportador, si el fabricante o la consultante, que es quien tiene la propiedad de las mercancías y realiza los trámites para la salida de las mercancías de la Comunidad, que el exportador será, la persona que presenta a la aduana el DUA de exportación por su cuenta, tenga en ese momento la propiedad o el derecho de disposición sobre las mercancías y que por su cuenta se realicen los trámites comprendidos entre la presentación de la declaración aduanera y la salida de la mercancía de territorio aduanero.

### 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0839-17, de 5 de abril de 2017

Importación de bienes - Deducción del IVA soportado

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una sociedad establecida en el territorio de aplicación del impuesto que presenta una declaración para el despacho a libre práctica de unos bienes.

Tanto los derechos arancelarios como el IVA devengado con ocasión de la importación son liquidados a la consultante si bien los bienes finalmente son entregados a un cliente de la consultante que los adquiere sin que el IVA devengado con la importación sea refacturado a dicho cliente.

Comienza la DGT el análisis de la deducibilidad del IVA a las importaciones haciendo alusión al derecho a deducir del artículo 92 de la Ley del IVA.

Continúa este Centro Directivo señalando la definición de sujeto pasivo en las importaciones en relación con el artículo 201 de la Directiva del IVA y el artículo 86 de dicha de la Ley del IVA.

Por otra parte, la DGT indica que el CAU dispone en su artículo 77.3, respecto de la deuda aduanera con ocasión del despacho a libre práctico de las mercancías, que el declarante será el deudor.

De acuerdo con lo anterior, la DGT señala, haciendo alusión nuevamente a otras consultas publicadas, que el CAU no define la figura del importador sino del declarante, de forma que "será importador, la persona que pueda presentar, y así lo haga, la declaración de importación, ya que se encuentra en condiciones de presentar o disponer que se presente al servicio de aduanas competente la mercancía de que se trate y todos aquellos documentos cuya presentación sean necesarios y, en particular, será aquella persona que conste como consignataria en los títulos de transporte.

Así, de forma paralela a la normativa aduanera, dispone la DGT que, a efectos del IVA, será importador y, como tal, sujeto pasivo del IVA el destinatario de los bienes importados, sea éste adquirente, cesionario, propietario de los bienes o consignatario.

La DGT concluye que la consultante actúa directamente ante las autoridades aduaneras, en nombre propio y figurando como consignataria de la misma en el DUA de importación.

Por consiguiente, le corresponde la condición de sujeto pasivo del IVA, pudiendo ejercer el derecho a la deducción de las cuotas devengadas con ocasión de la importación de los bienes, sin perjuicio de la tributación que corresponda a la entrega posterior de la mercancía efectuada por la consultante a su cliente.

## 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1697-17, de 30 de junio de 2017

Entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones - Exención

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre el siguiente supuesto de hecho:

La consultante es una sociedad mercantil dedicada a la comercialización de maquinaria de todo tipo que son transportadas por su adquirente fuera de la Comunidad o a otro Estado miembro.

En el documento CMR de transporte figura, sin embargo, como lugar de destino otro punto situado en el territorio de aplicación del Impuesto motivado porque el cliente transporta otros bienes en el mismo medio de transporte y desde otros puntos también situados en el territorio de aplicación del Impuesto si bien siempre con el compromiso de que los bienes transmitidos por la consultante salgan efectivamente fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

Comienza la DGT el análisis de la tributación a efectos del IVA diferenciando entre el tratamiento que recibiría la comercialización de la consultante fuera de la comunidad y a otro Estado miembro, haciendo alusión al artículo 21 de la Ley del IVA junto con el 9 del Reglamento del IVA y al artículo 25 de la Ley del IVA junto con el 13 del Reglamento del IVA, respectivamente.

En cuanto a las exportaciones, de acuerdo con los artículos mencionados, la DGT dispone que las entregas de bienes efectuadas por la consultante quedarán exentas siempre y cuando cumplan con las siguientes condiciones:

1º Que el propio transmitente (o un tercero en su nombre y por su cuenta) sea el que expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad, apareciendo el mismo ante la Aduana como exportador en nombre propio de los bienes entregados.

2º Que sea el adquirente, que debe ser un no establecido en el TIVA-ES (o un tercero en su nombre y por su cuenta), quien expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad si bien, en este caso, el proveedor de los bienes establecido en el TIVA-ES será el que ostente la condición de exportador.

Además, es necesario que el transporte por el cual se expidan las mercancías fuera del TIVA-ES esté vinculado a la entrega de bienes que ha de quedar exenta en virtud del artículo 21, pudiéndose probar el mismo por cualquier medio de prueba admitido en derecho y a través de la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el cliente de la consultante como exportador de los bienes. En particular, se aplicará la exención, cuando las mercancías sean conducidas por el adquirente a la aduana de salida en el plazo de un mes siguiente a la adquisición del poder de disposición sobre las mismas debiendo el consultante estar en disposición del documento único administrativo de exportación diligenciada por la aduana.

Por otra parte, en cuanto a las entregas intracomunitarias de bienes, a tenor con lo enunciado en los artículos 25 y 13 de la Ley y Reglamento del IVA, respectivamente, la DGT concluye que estarán sujetas y exentas del IVA las entregas de bienes efectuadas por el consultante en la medida en que quede acreditado el transporte de los bienes en cuestión efectuado por el adquirente de los mismos o un tercero en nombre y por su cuenta, al territorio de otro Estado miembro, señalando la DGT que dicha acreditación quedará sujeta al principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas.

Esperamos que esta información le sea de utilidad y, como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquier cuestión derivada del contenido de esta nota. A tal fin pueden comunicarse con su persona de contacto habitual en Deloitte, o enviar un correo electrónico a la siguiente dirección: <a href="mailto:deloitteabogados@deloitte.es">deloitteabogados@deloitte.es</a>
Sin otro particular, aprovechamos la ocasión para enviarle un cordial saludo.
Atentamente, Deloitte Legal

Deloitte hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") (*private company limited by guarantee*, de acuerdo con la legislación del Reino Unido), y a su red de firmas miembro y sus entidades asociadas. DTTL y cada una de sus firmas miembro son entidades con personalidad jurídica propia e independiente. DTTL (también denominada "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Consulte la página <a href="http://www.deloitte.com/about">http://www.deloitte.com/about</a> si desea obtener una descripción detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, asesoramiento financiero, gestión del riesgo, tributación y otros servicios relacionados, a clientes públicos y privados en un amplio número de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global que se extiende por más de 150 países y territorios, Deloitte aporta las mejores capacidades y un servicio de máxima calidad a sus clientes, ofreciéndoles la ayuda que necesitan para abordar los complejos desafíos a los que se enfrentan. Los más de 225.000 profesionales de Deloitte han asumido el compromiso de crear un verdadero impacto.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte será responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

Deloitte Legal