

# Deloitte.

Enero 2016

## Boletín de Aduanas, Impuestos Especiales y Medioambientales

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos



## **A. BOLETÍN DE ADUANAS**

### **Índice de contenido**

#### **I. Aspectos normativos en materia aduanera**

- 1. Publicación del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) no 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión, y publicación del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) no 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión.**
- 2. Decisión (PESC) 2015/1863 del Consejo de 18 de octubre de 2015 por la que se modifica la Decisión 2010/413/PESC relativa a la adopción de medidas restrictivas contra Irán.**
- 3. Reglamento Delegado (UE) 2015/2420 de la Comisión de 12 de octubre de 2015 que modifica el Reglamento (CE) n o 428/2009 del Consejo, por el que se establece un régimen comunitario de control de las exportaciones, la transferencia, el corretaje y el tránsito de productos de doble uso.**
- 4. Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión de 6 de octubre de 2015 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) no 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.**
- 5. Resolución de 22 de octubre de 2015, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, por la que se establece relación actualizada de los recintos aduaneros y el órgano de adscripción de los mismos.**
- 6. Resolución de 14/1/2016 por la que se modifica la de 11/7/2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA).**
- 7. Propuesta de Decisión del Consejo sobre la posición de la UE para la enmienda de la Convención TIR.**
- 8. La UE y Filipinas inician negociaciones sobre un acuerdo de libre comercio.**
- 9. La UE y otros miembros miembros de la OMC concluyen negociaciones del Acuerdo de Tecnologías de la Información.**

10. Informe sobre la 11ª ronda de negociación entre la UE y los EEUU para la Asociación Transatlántica de Comercio e Inversión (TTIP).
11. Temas relacionados con el futuro de las Aduanas debatidos en la reunión del Comité Técnico Permanente de la Organización Mundial de Aduanas (OMA).
12. Respuesta de la Comisión Europea sobre conceder a China el estatus de economía de mercado.
13. El Consejo de la UE aprueba el Protocolo de la OMC sobre facilitación del comercio.
14. Comercio para todos: La Comisión Europea presente una nueva estrategia comercial y de inversión.
15. Reglamento (UE) 2015/1843 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de octubre de 2015 por el que se establecen procedimientos de la Unión en el ámbito de la política comercial común con objeto de asegurar el ejercicio de los derechos de la Unión en virtud de las normas comerciales internacionales, particularmente las establecidas bajo los auspicios de la Organización Mundial del Comercio.
16. La agencia tributaria y de aduanas del Reino Unido publica una comunicación sobre los procedimientos especiales del CAU.

## **II. Jurisprudencia**

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de noviembre de 2015, asunto C-44/15 (Sveda).
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de diciembre de 2015, asunto C-427/14.
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-402/14.
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de octubre de 2015. Asunto C-319/14 (B & S Global Transit Center B.V).
5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de noviembre de 2015. Nº recurso 443/2014
6. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia de 14 de octubre de 2015. Nº recurso 458/2015.
7. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sala de lo

**Contencioso-administrativo. Sentencia de 2 de octubre de 2015. Nº recurso 752/2015.**

- 8. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia de 8 de octubre de 2015. Nº recurso 978/2015.**
- 9. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de octubre de 2015. Nº recurso 661/2013.**
- 10. Tribunal Superior de Justicia de Sevilla. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 27 de octubre de 2015. Nº recurso 218/2014.**

### **III. Doctrina administrativa**

- 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 05071/2012, de 17 de noviembre de 2015.**
- 2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 17882/2010, de 15 de diciembre de 2015.**
- 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2096-15, de 8 de julio de 2015.**
- 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2557-15, de 3 de septiembre de 2015.**

## **I. Aspectos normativos en materia aduanera**

- 1. Publicación del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) no 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión, y publicación del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) no 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión**

El 29 de diciembre de 2015 se publicaron en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento Delegado y el Reglamento de Ejecución del Código Aduanero de la Unión (CAU). La publicación de dichos Reglamentos era necesaria para la entrada en vigor del CAU, prevista para mayo de 2016, ya que contienen normativa complementaria del nuevo código aduanero.

La entrada en vigor del CAU y los Reglamentos Delegados y de Ejecución traerá consigo significantes cambios legislativos que impactarán las actividades de los operadores económicos con actividades de comercio internacional.

- 2. Decisión (PESC) 2015/1863 del Consejo de 18 de octubre de 2015 por la que se modifica la Decisión 2010/413/PESC relativa a la adopción de medidas restrictivas contra Irán**

Siguiendo las últimas negociaciones, el Plan Conjunto de Acción (JCPOA por sus siglas en inglés) asegurará la naturaleza pacífica del programa nuclear de Irán y proporcionará una suspensión amplia de todas las sanciones en el ámbito nuclear. Por este motivo, se modifican ciertas medidas restrictivas.

- 3. Reglamento Delegado (UE) 2015/2420 de la Comisión de 12 de octubre de 2015 que modifica el Reglamento (CE) no 428/2009 del Consejo, por el que se establece un régimen comunitario de control de las exportaciones, la transferencia, el corretaje y el tránsito de productos de doble uso**

Los Anexos del Reglamento (EC) No 428/2009 se actualizan constantemente para asegurar el cumplimiento normativo con las obligaciones internacionales, garantizar transparencia y mantener la competitividad de los operadores. El Anexo I establece la lista de bienes de uso dual. El Anexo II la Autorización General de Exportación de la Unión y el Anexo IV los requisitos de autorizaciones para ciertas transferencias intra-Comunitarias.

**4. Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión de 6 de octubre de 2015 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) no 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común**

A finales de cada año la Comisión Europea publica una versión actualizada de la Nomenclatura Combinada (NC) de aplicación a partir del año siguiente. El 1 de enero de 2016 entró en vigor el Reglamento de Ejecución 2015/1754 de la Comisión de 6 de octubre de 2015 con la actualización de la NC.

La nueva versión del NC incluye códigos nuevos respecto a la versión aplicable durante 2015. Algunos de los códigos nuevos se encuentran en el capítulo 06 (*Plantas vivas y productos de la floricultura*), el capítulo 22 (*Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre*), capítulo 28 (*Productos químicos inorgánicos; compuestos inorgánicos u orgánicos de metal precioso, de elementos radiactivos, de metales de las tierras raras o de isótopos*), capítulo 29 (*Productos químicos orgánicos*), capítulo 34 (*Jabón, agentes de superficie orgánicos, preparaciones para lavar, preparaciones lubricantes, ceras artificiales, ceras preparadas, productos de limpieza, velas y artículos similares, pastas para modelar, «ceras para odontología» y preparaciones para odontología a base de yeso fraguable*), capítulo 38 (*Productos diversos de las industrias químicas*), y capítulo 69 (*Manufacturas de piedra, yeso fraguable, cemento, amianto (asbesto), mica o materias análogas*).

**5. Resolución de 22 de octubre de 2015, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, por la que se establece relación actualizada de los recintos aduaneros y el órgano de adscripción de los mismos**

La Resolución tiene por objeto la enumeración actualizada de todos los recintos aduaneros, tanto los incluidos en las Dependencias o Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales, como aquéllos que son independientes de éstas y que están adscritos a las mismas. El Anexo de la Resolución incluye la lista de todos los recintos aduaneros agrupados por Delegaciones Especiales.

**6. Resolución de 14/1/2016 por la que se modifica la de 11/7/2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA)**

La Resolución, publicada el 25 de enero de 2016, modifica la Resolución de 11 de julio de 2014 en la que se recogen las instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA) con el fin de adaptarla a los últimos cambios normativos.

## **7. Propuesta de Decisión del Consejo sobre la posición de la UE para la enmienda de la Convención TIR**

Propuesta de Decisión del Consejo de la UE sobre la posición que debe adoptarse, en nombre de la Unión Europea, en el Comité Administrativo del Convenio TIR, respecto de la propuesta de enmienda del Convenio relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR.

## **8. La UE y Filipinas inician negociaciones sobre un acuerdo de libre comercio**

El 22 de diciembre de 2015 la Comisaria de Comercio de la UE y el Secretario de Comercio e Industria de Filipinas, acordaron iniciar las negociaciones de un acuerdo de libre comercio (ALC) entre la UE y Filipinas.

Según la Comisión Europea, ambas partes comparten el deseo de celebrar un acuerdo que cubra un amplio conjunto de cuestiones, como la supresión de los derechos de aduana y otros obstáculos al comercio, los servicios y las inversiones, el acceso a los mercados de contratación pública, y otras disciplinas en el ámbito de la competencia y la protección de los derechos de propiedad intelectual.

Las partes negociantes pretenden también que el acuerdo incluya un capítulo general que garantice relaciones económicas más estrechas entre la UE y Filipinas acompañadas de la protección del medio ambiente y el desarrollo social.

## **9. La UE y otros miembros miembros de la OMC concluyen negociaciones del Acuerdo de Tecnologías de la Información**

La UE y otros 23 miembros de la Organización Mundial del Comercio (OMC) completaron un acuerdo comercial que elimina los derechos de aduana sobre más de 200 productos tecnológicos. En diciembre de 2015 todos los participantes presentaron una lista detallada de sus compromisos para el Acuerdo.

El objetivo de este acuerdo es eliminar los derechos de aduana sobre una amplia gama de productos, incluyendo semiconductores, equipamiento médico, consolas de juegos y dispositivos de GPS. Según la Comisión Europea, esto se hará respetando la sensibilidad de ciertos sectores productivos de la UE que aún necesitan los aranceles de importación (por ejemplo, televisores, algunos monitores, proyectores y radios no digitales para el automóvil).

## **10. Informe sobre la 11ª ronda de negociación entre la UE y los EEUU para la Asociación Transatlántica de Comercio e Inversión (TTIP)**

La Unión Europea y los Estados Unidos finalizaron el 23 de Octubre la 11ª ronda de negociación para la Asociación Transatlántica de Comercio e Inversiones (también conocido como TTIP por sus siglas en inglés). Los equipos negociadores trataron temas como el acceso a los mercados europeos y norteamericanos, cooperación regulatoria y normas comerciales.

Seguidamente, la Comisión Europea publicó un detallado informe de la ronda de negociación, explicando qué temas fueron abordados y el estado de negociación.

#### **11. Temas relacionados con el futuro de las Aduanas debatidos en la reunión del Comité Técnico Permanente de la Organización Mundial de Aduanas (OMA)**

El Comité Técnico Permanente (PTC por sus siglas en inglés) se centró en varios temas relacionados con el futuro de las aduanas que el Grupo de trabajo virtual de la OMA para el Futuro de Aduanas presentó para su presentación y debate.

Algunas de las cuestiones tratadas incluyen: aspectos legales, como por ejemplo las posibles implicaciones aduaneras en temas como la impresión 3D (ya que los bienes no cruzan fronteras de forma física sino que son impresos en el mismo país de destino aunque sean diseñados en el extranjero); cambios en las cadenas de suministro; temas de gestión de riesgo; control y seguridad; asuntos de derechos de propiedad intelectual; etc.

#### **12. Respuesta de la Comisión Europea sobre la concesión a China del estatus de economía de mercado**

Conceder el estatus de economía de mercado a China es importante para determinar el precio doméstico normal en casos de antidumping.

Según la Comisaria de Comercio Cecilia Malmström, “la Comisión Europea ha examinado los cambios de China durante los últimos años para reformar su economía de acuerdo a los principios de mercado, para determinar si el país puede ser considerado una economía de mercado en investigaciones de defensa comercial. En el 2004 la UE reconoció que China había satisfecho uno de los 5 criterios técnicos en el estatus de economía de mercado. Sin embargo, desde la evaluación en el 2011 China no ha solicitado ningún informe actualizado de los criterios técnicos. La Comisión no ha hecho ningún análisis desde entonces.”

Según explica la Comisaria, el Protocolo de Acceso de China en la Organización Mundial del Comercio (OMC) incluye normas especiales sobre el trato que se debe aplicar a China en investigaciones de defensa comercial como por ejemplo antidumping. La Comisión está evaluando las implicaciones de la expiración (en diciembre de 2016) de ciertas provisiones de dicho Protocolo.

Según la Comisión, posibles cambios en la metodología a aplicar en investigaciones de antidumping para los casos con China requeriría cambiar normativa básica de antidumping (Reglamento No 1225/2009).



### **13. El Consejo de la UE aprueba el Protocolo de la OMC sobre facilitación del comercio**

El 1 de octubre de 2015, el Consejo ha adoptado una Decisión por la que se aprueba, en nombre de la UE, la celebración de un Protocolo de la Organización Mundial del Comercio (OMC) que establece un Acuerdo de Facilitación del Comercio.

El propósito del acuerdo es simplificar y modernizar los procedimientos para la circulación de mercancías, en particular los procedimientos de importación y exportación. El objetivo es ayudar a las empresas más pequeñas a aprovechar las oportunidades de exportación y facilitar la participación de los países en desarrollo en el comercio internacional.

### **14. Comercio para todos: La Comisión Europea presenta una nueva estrategia comercial y de inversión**

La Comisión propone una nueva estrategia de comercio e inversión para la Unión Europea. Según la Comisión, la estrategia hará que la política comercial de la UE sea más responsable al basarla en tres principios fundamentales: la eficacia (p.ej. abordando las cuestiones que afectan a la economía actual, que incluye servicios y comercio digital); la transparencia (abriendo las negociaciones para un mayor escrutinio público mediante la publicación de los textos clave de negociación de todas las negociaciones, como se ha hecho en las negociaciones del TTIP); y los valores (usando acuerdos comerciales y programas de preferencias como palancas para promover valores como el desarrollo sostenible, los derechos humanos, justo y comercio ético).

La nueva estrategia también incluye:

- Conclusión de importantes proyectos en curso, como la Ronda de Doha de negociaciones de la OMC, TTIP, el acuerdo de libre comercio UE-Japón y el acuerdo de inversión entre la UE y China;
- Nuevas negociaciones en la región de Asia-Pacífico (como los Tratados de Libre Comercio con Australia, Nueva Zelanda, Filipinas e Indonesia) y los planes de una profundización de las relaciones de la UE con los socios africanos. Esto incluye solicitar específicamente un mandato de los Estados miembros de la UE para las negociaciones de libre comercio con Australia y Nueva Zelanda;
- Modernización de los Tratados de Libre Comercio vigentes con México y Chile y la Unión Aduanera con Turquía.

**15. Reglamento (UE) 2015/1843 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de octubre de 2015 por el que se establecen procedimientos de la Unión en el ámbito de la política comercial común con objeto de asegurar el ejercicio de los derechos de la Unión en virtud de las normas comerciales internacionales, particularmente las establecidas bajo los auspicios de la Organización Mundial del Comercio**

Este Reglamento establece procedimientos de la Unión en el ámbito de la política comercial común con objeto de asegurar el ejercicio de los derechos de la Unión en virtud de las normas comerciales internacionales, que, sin perjuicio de cumplimiento de las obligaciones y procedimientos internacionales existentes, tienen como objetivo responder a los obstáculos al comercio que tienen un efecto en el mercado de la Unión, con el fin de eliminar el perjuicio resultante.

**16. La agencia tributaria y de aduanas del Reino Unido publica una comunicación sobre los procedimientos especiales del CAU**

La Agencia Tributaria y de Aduanas del Reino Unido (*HM Revenue & Customs*) ha publicado en su página web un documento donde se explica la base legal así como los requisitos genéricos de los procedimientos especiales aduaneros recogidos en el Código Aduanero de la Unión (CAU).

## **II. Jurisprudencia**

**1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, de 26 de noviembre de 2015, asunto C-44/15**

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio derivado en relación con la clasificación arancelaria de indicadores de temperatura ambiente*

La petición de decisión prejudicial, que da origen a esta sentencia, se ha presentado en el marco de un litigio entre las autoridades aduaneras de Frankfurt y Duval GmbH & Co. KG, en relación con la clasificación arancelaria de indicadores de temperatura ambiente.

Concretamente se ha planteado al Tribunal que dilucide si la partida 9025 de la NC debe interpretarse en el sentido de que comprende los indicadores de temperatura ambiente de papel, en su caso revestidos con una lámina de plástico, que, como los productos controvertidos en el litigio principal, indican de manera irreversible y sin posibilidad de reutilización, mediante un cambio de color, si se ha alcanzado o no uno o varios umbrales de temperatura.

Ante la cuestión prejudicial planteada, el TJUE señala que los productos como los controvertidos en el litigio principal, es decir, “thermopapers” y “thermo labels”, se destinan, por sus características y propiedades objetivas, a un uso exclusivo como instrumentos de medición de la temperatura.

En este sentido, dichos productos, que tienen efectivamente la única función de indicar, mediante la medición de la temperatura ambiente, si se ha alcanzado un preciso nivel de temperatura predeterminado y que muestran en ese caso, con un cambio de color, el resultado de la medición, deben clasificarse como termómetro dentro del código 9025 de la NC.

## **2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, de 10 de diciembre de 2015, asunto C-427/14**

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio derivado de un control a posteriori de una declaración aduanera*

El artículo 78, apartado 3, del Código Aduanero Comunitario debe interpretarse en el sentido de que permite como regla general que las autoridades aduaneras reiteren una revisión o un control a posteriori de una declaración aduanera y determinen sus consecuencias, fijando una nueva deuda aduanera, por lo que se opone a una normativa nacional como la discutida en el litigio principal, que restringe la posibilidad de que las autoridades aduaneras reiteren una revisión o un control a posteriori y determinen las consecuencias de él.

## **3. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, de 17 de diciembre de 2015, asunto C-402/14**

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio derivado del cobro del impuesto sobre matriculación sobre los automóviles en el momento de su importación*

De acuerdo con reiterada jurisprudencia, el impuesto de matriculación se considera un tributo interno en el sentido del Artículo 110 del TFUE y ello con independencia de que sea o no requerido en el cruce de frontera. Sin embargo, a juicio de este tribunal, en el caso presente no son de aplicación las prohibiciones establecidas en dicho artículo puesto que no tiene un efecto discriminatorio ya que en el momento en que acaecieron los hechos no había una producción de coches nacional a la que pudiera beneficiarse.

Con independencia de lo anterior, el hecho de que el impuesto sobre matriculación sea cobrado y no sea devuelto en un EM donde los vehículos, aunque fueron efectivamente introducidos, no fueron matriculados por ser reexportados previa matriculación, supone que el referido impuesto habría sido cobrado en realidad por

el mero hecho de cruzar la frontera de un EM y, en consecuencia, sería una exacción de efecto equivalente al derecho en aduana prohibida por el artículo 30 del TFUE.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 29 de octubre de 2015. Asunto C-319/14, B & S Global Transit Center B.V.**

*Reglamento (CEE) nº 2913/92 — Artículos 203 y 204 — Régimen de tránsito comunitario externo — Reglamento (CEE) nº 2454/93 — Artículos 365, 366 y 859 — Nacimiento de la deuda aduanera — Sustracción o no a la vigilancia aduanera — Incumplimiento de una obligación — Omisión de finalización del régimen de tránsito — Salida de las mercancías del territorio aduanero de la Unión Europea.*

La petición de decisión prejudicial que da origen a esta sentencia se presentó en el marco de un litigio entre B&S Global Transit Center B.V. (en adelante “B&S”) y la Administración Tributaria holandesa en relación con el pago de los derechos de aduana a los que, según esta última, B&S estaba obligada por haber sustraído mercancías a la vigilancia aduanera al no cancelar el régimen de tránsito comunitario externo (en lo sucesivo, “régimen de tránsito”) en el que se había incluido estas mercancías.

No habiendo recibido la aduana de origen el ejemplar de devolución ni la devolución de la información electrónica, se comprobó que las mercancías no habían sido presentadas en las aduanas de destino.

A raíz de lo anterior, el Inspector del servicio de impuestos de la Administración Tributaria holandesa, basándose en el artículo 203 del Código aduanero, emitió liquidaciones de derechos de aduana a B&S por haber sustraído a la vigilancia aduanera las mercancías.

En este contexto, se plantea en primer lugar al TJUE si los artículos 203 y 204 del Código aduanero (en relación con el artículo 859 del Reglamento de aplicación) deben interpretarse en el sentido de que cuando no ha finalizado el régimen de tránsito, pero sí se han presentado documentos que demuestran que las mercancías han abandonado el territorio aduanero de la Unión, el hecho de que no haya finalizado dicho régimen no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera como consecuencia de la sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del Código aduanero, sino, en principio, al nacimiento de una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero.

A la cuestión anterior, el TJUE responde que, mientras que el artículo 203 tiene por objeto los comportamientos que dan lugar a una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, el artículo 204 contempla incumplimientos de obligaciones e inobservancia de condiciones vinculadas a los diferentes regímenes aduaneros sin

efecto sobre la vigilancia aduanera. Por tanto, el artículo 204 solamente se aplicará en los casos que no estén incluidos en el ámbito del artículo 203 del Código aduanero.

A continuación el TJUE señala que el concepto de “sustracción a la vigilancia aduanera” debe de entenderse como cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera. En este sentido, el TJUE recuerda la sentencia SEK Zollagentur, C-75/13 que señala que para que se produzca una sustracción a la vigilancia aduanera basta con que se sustraiga objetivamente la mercancía a los posibles controles, con independencia de que la autoridad competente los practique efectivamente.

Por tanto, en el presente litigio el TJUE concluye que el incumplimiento de la obligación de presentar la mercancía en la aduana de destino antes de abandonar el territorio aduanero de la Unión constituye una sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del Código aduanero.

En cuanto a la sentencia X, C-480/12 invocada por el TS, el TJUE señala que no cabe deducir que ésta enuncie una regla general según la cual la simple prueba de que no ha existido integración irregular de mercancías en el circuito económico de la Unión bastaría por sí misma para excluir la existencia de una sustracción a la vigilancia aduanera o el nacimiento de una deuda aduanera en virtud del artículo 203 del Código aduanero.

Se plantea también al TJUE si el artículo 859, punto 6, del Reglamento de aplicación debe interpretarse en el sentido de que esta disposición versa exclusivamente sobre el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la exportación de las mercancías descrita en los artículos 182 y 183 del Código aduanero. Se plantea también al TJUE si, en virtud del artículo 859, tercer guion, del Reglamento de aplicación, puede considerarse que en el presente caso se han cumplido todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía dado que se ha demostrado documentalmente que las mismas abandonaron el territorio aduanero de la Unión.

El TJUE no se pronuncia sobre estas últimas cuestiones dado que el artículo 859 del Reglamento de aplicación no es aplicable en situaciones a que se refiere el artículo 203 del Código Aduanero.

## **5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 16 de noviembre de 2015. Nº recurso 443/2014**

*Interposición recurso frente a determinados artículos del Real Decreto 335/2010 – regulación del derecho a efectuar declaraciones en la aduana y a la figura del representante aduanero*

La sociedad recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo frente al artículo 4.2.a/.1º y el artículo 4.4 del Real Decreto 335/2010, de 29 de octubre, en la redacción dada a tales preceptos por el Real Decreto 285/2014, de 25 de abril en los que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero; así como los apartados 2 y 4 de la disposición transitoria única, introducida en el Real Decreto 335/2010 por el citado Real Decreto 285/2014, de 25 de abril en los que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

En primer lugar, en lo que se refiere al artículo 4.2.a/.1º del Real Decreto 335/2010 la demandante aduce que dicho artículo establece una discriminación positiva a favor de las personas físicas que tengan la consideración de Agentes y Comisionistas de Aduanas, eximiéndolas del requisito de acreditar la capacitación para el desarrollo de la actividad de representante aduanero; exención que a su entender vulnera el artículo 14 de la Constitución por carecer de una justificación objetiva y razonable.

El Tribunal Supremo considera que el razonamiento de la demandante no puede ser acogido en la medida en que la exención en favor de los Agentes y Comisionistas de Aduanas venía ya establecida, exactamente en esos mismos términos, en la redacción originaria del artículo 4 del Real Decreto 335/2010, de 29 de octubre, sin que el Real Decreto 285/2014, de 25 de abril, haya introducido modificación alguna en este apartado del precepto, por lo que la impugnación de este concreto apartado resultaría en todo caso extemporánea.

No obstante, añade también el Tribunal Supremo que no considera que exista discriminación alguna, en la medida en que la dispensa señalada a las personas físicas en dicho apartado 1º se ve igualmente otorgada (en los siguientes artículos) a las personas jurídicas, por lo que no cabría considerar la existencia de discriminación positiva alguna.

En segundo lugar, en lo que se refiere al artículo 4.4 del Real Decreto 335/2010, la demandante considera que existe también un trato discriminatorio positivo hacia los operadores económicos que hubieran obtenido el estatus de Operador Económico Autorizado (OEA) a la hora de su reconocimiento como representante aduanero.

En este sentido el Tribunal Supremo, al igual que en el punto anterior determina la inexistencia de dicho trato discriminatorio, por tres motivos: i) ese reconocimiento como representante aduanero opera por igual respecto de todos los operadores económicos que hubiesen obtenido el estatus de OEA, sin distinción entre personas físicas y personas jurídicas; ii) mediante el Real Decreto 285/2014, de 25 de abril, quedó enervada la discriminación existente y se apreció en la sentencia de Sala de 28 de noviembre de 2011 (recurso contencioso-administrativo 278/2010) de forma que con las modificaciones introducidas, tanto las personas físicas como las personas jurídicas pueden acceder a la condición de representante aduanero sin necesidad de tener estatuto de OEA y iii) el reconocimiento de la condición de representante aduanero a quienes tengan el estatuto de OEA no es una decisión adoptada autónomamente por el Real Decreto impugnado sino que en los preceptos del Código Aduanero comunitario existe un mandato específico de reconocimiento por parte de todos los Estados miembros, basado en que el estatuto de OEA presupone el cumplimiento de ciertos estándares.

En tercer y último lugar, la entidad demandante impugna los apartados 2 y 4 de la disposición transitoria única, introducida en el Real Decreto 335/2010 por el citado Real Decreto 285/2014, de 25 de abril al entender que el apartado 2 contradice lo establecido en el apartado 1, vaciándolo de contenido, pues el apartado 1 atribuye la consideración de representante aduanero a las personas jurídicas que con arreglo a la normativa anterior estaban habilitadas para presentar declaraciones por cuenta de terceros, y, en cambio, el apartado 2 de la norma transitoria pone en cuestión ese reconocimiento, o lo subordina al cumplimiento de determinadas condiciones, en los casos de renovación de los representantes legales o designación de nuevos apoderados voluntarios, así como en los supuestos de transformación, fusión, o escisión de la entidad.

De nuevo el Tribunal Supremo considera que dicha contradicción no existe, en la medida en que el apartado 1 hace referencia a la habilitación para efectuar declaraciones de aduanas a aquellas personas que estuvieran habilitadas a presentar en nombre y por cuenta de terceros pero sin conferirse dicha autorización de forma incondicionada ni indefinida, sino que supeditándose al cumplimiento de ciertos requisitos de capacidad.

A los ojos del Tribunal Supremo, el apartado 2 no ignora ni contradice el reconocimiento establecido en el apartado 1 sino que, sencillamente, establece la necesidad de que, en los casos que allí se indican de renovación de los representantes legales o de transformación de la entidad, el reconocimiento se "actualice" mediante la acreditación del cumplimiento de las condiciones exigibles; todo ello en términos análogos a como se establecía en la normativa anterior y a fin

de que el reconocimiento que otorga el apartado 1 no siga operando indefinidamente respecto de personas jurídicas que con arreglo a la regulación derogada habrían dejado de estar habilitadas para presentar declaraciones por cuenta de terceros.

**6. Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia de 14 de octubre de 2015. Nº recurso 458/2015**

*Importación de tablonos de parquet. Vulneración de la doctrina de los actos propios*

No existe una vulneración de la doctrina de los actos propios por el hecho de que una mercancía pase un circuito verde y posteriormente se inicie un control de la declaración, ya que éste se realiza en ejercicio de una facultad conferida a la Administración en virtud del artículo 78 del Código Aduanero Comunitario.

**7. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia de octubre de 2015. Nº recurso 752/2015**

*Impugnación de la Orden de 30 de marzo de 2012 de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación correspondientes al Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Región de Murcia, y determina el lugar, forma y plazos para su pago y presentación, por considerar la parte recurrente que la misma no es ajustada a Derecho*

La Orden de 30 de marzo de 2012 no regula los elementos del tributo, sino que los mismos se establecen en la Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia. Por lo tanto, en la medida en que la citada orden se trata de un mero instrumento que permite el cumplimiento de determinadas obligaciones formales, como la de presentar la autoliquidación del tributo, no procede la impugnación de la misma por no guardar la argumentación de la parte recurrente, relación con la disposición reglamentaria que se impugna, lo que produce por sí mismo la desestimación del recurso en cuanto a los motivos de fondo.

**8. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia de 8 de octubre de 2015. Nº recurso 978/2015**

*Improcedencia de la exigencia del IVA reembolsado al Agente de aduanas*

En la medida en que concurren los requisitos necesarios para el abono por la Aduana al representante aduanero, se considera procedente la exigencia del IVA reembolsado, con independencia de la situación particular de aquel que ostente la condición de importador. Estos requisitos son (i) el pago por el agente de la deuda por IVA en nombre del importador, (ii) el transcurso de un año sin reembolso por parte de la parte importadora a su agente y (iii) la solicitud de reembolso acompañada del documento acreditativo del pago del IVA.



**9. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 29 de octubre de 2015. Nº recurso 661/2013**

*Aduanas – Derechos arancelarios de importación – Caducidad del procedimiento de verificación de datos*

En la presente sentencia, el TSJ de Madrid se pronuncia sobre la caducidad del procedimiento de verificación de datos y, en particular, sobre el inicio del mismo a efectos del cómputo del plazo de resolución.

La entidad recurrente recibió el 5 de febrero de 2008 un requerimiento de información para que aportara toda la documentación relativa a una determinada importación.

En fecha 7 diciembre de 2009 (20 meses después) le fue notificada la propuesta de liquidación provisional por parte de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Madrid de la AEAT.

La entidad recurrente considera que el procedimiento de verificación de datos ha caducado por haberse superado el plazo de seis meses entre la notificación del requerimiento y la notificación de la liquidación.

Por el contrario, la Administración sostiene que no inició el procedimiento de verificación de datos con el requerimiento, sino con la propuesta de liquidación provisional. Por tanto, al no haber transcurrido más de seis meses entre la notificación de la propuesta de liquidación provisional y la notificación de la liquidación, el procedimiento no ha caducado.

A la vista del expediente, el TSJ concluye que la Administración no habría podido efectuar la liquidación provisional sin la documentación aportada por la entidad recurrente en el citado requerimiento por lo que el procedimiento de verificación de datos se inició con el mismo y, por ende, ha caducado.

**10. Tribunal Superior de Justicia de Sevilla. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 27 de octubre de 2015. Nº recurso 218/2014**

*Aduanas – Derechos arancelarios de importación – Nacimiento de la deuda aduanera – Prueba de afectación al destino especial*

En la presente sentencia, el TSJ de Sevilla se pronuncia sobre el nacimiento de la deuda aduanera cuando la prueba de afectación de las mercancías al destino especial se ha realizado fuera de plazo pero los bienes han sido efectivamente afectados a dicho destino dentro del mismo.

La entidad recurrente declaró la mercancía acogéndola al régimen de destino especial. Habiendo transcurrido el plazo establecido para comunicar a la Aduana el hecho de la afectación, ésta procedió a dictar la liquidación objeto de recurso.

La entidad recurrente alega que las mercancías han sido efectivamente afectadas al destino especial. Asimismo indica que la documentación de la prueba de afectación se envió mediante mensajero (documentación en la que no consta registro de entrada, ni recibí de la aduana) y que, previa comunicación de la Aduana de Control, ésta se volvió a remitir en octubre de 2010 (cuando la fecha límite era mayo de 2010).

No habiendo podido justificar la entidad recurrente la realidad de la presentación de pruebas precedente a la de octubre del 2010, el TSJ conviene que se ha producido el nacimiento de la deuda aduanera debido al incumplimiento del plazo legalmente establecido para la presentación de las pruebas de afectación al destino especial. En particular, el TSJ considera que resulta baladí la prueba de afectación real al destino especial de la mercancía si no se ha podido acreditar error o fuerza mayor insalvable en la presentación de las pruebas dentro de plazo.

### III. Doctrina administrativa

#### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 05071/2012, de 17 de noviembre de 2015

*Tráfico exterior – Doctrina de los actos propios – Confianza legítima*

En este supuesto, la entidad había procedido a ultimar las operaciones de perfeccionamiento activo (RPA) de acuerdo con un criterio distinto al regulado en el artículo 520 de las disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario. Esta actuación se realizó sobre la base de una autorización de la aduana de control al respecto y a medida que se iban ultimando las operaciones, la empresa presentaba un escrito a la aduana de control con la comunicación de todas aquellas declaraciones de inclusión en el régimen que, según la nueva metodología autorizada, quedaban canceladas con aquéllas, lo cual fue visado por el interventor de aduanas en la factoría.

En particular, la operativa consistía en la ultimación del régimen por un criterio distinto al cronológico (criterio FIFO), cancelando en primer lugar las importaciones que por su país de origen estuvieran sujetas a derechos antidumping. Ello con motivo de que dada situación económica en aquel momento, las previsiones de exportación del reclamante cayeron, por lo que se vio en situación de prever eventualmente un incumplimiento de los plazos de ultimación del RPA.

Aduce el reclamante como alegación principal la vulneración de la doctrina de actos propios y la violación del principio de confianza legítima, al considerar el pronunciamiento de la aduana de control aceptando la operativa propuesta, y

posteriormente ultimando el RPA como un acto administrativo que vincula a futuro a la Administración en el sentido de imposibilitar un pronunciamiento en contra a posteriori, el cual se materializó en el acuerdo de liquidación dimanante del procedimiento inspector.

El Tribunal pone de manifiesto su criterio por el cual para aplicar la doctrina de los actos propios debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza:

- a) Confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente;
- b) Confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición;
- c) Confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables

El TEAC estima la reclamación al concluir que en este supuesto se dan cuanto menos dos de los tres tipos anteriores de confianza generada en el reclamante, ya que éste razonablemente entendió, sobre la base de la autorización conferida, que la Administración y él mismo actuaban dentro del marco de la legalidad, en virtud de la previsión del último párrafo del artículo 520.1 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero Comunitario, y que sus expectativas eran razonables, al no chocar frontalmente con ninguna norma que impidiese tal modo de actuación. Las operaciones de ultimación fueron especificadas suficientemente en las diversas comunicaciones con la aduana de control, la cual pone de manifiesto el conocimiento de las mismas así como su legalidad en las autorizaciones conferidas, de manera lo suficientemente clara y expresa para generar en el interesado la cuestionada confianza. Y de las actuaciones inspectoras no se derivan hechos o circunstancias nuevas que permitan apreciar un error administrativo fundado en la actividad del interesado en el momento de realización de las operaciones examinadas.

Esta resolución recoge un criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239.7 LGT.

## **2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 17882/2010 de 15 de diciembre de 2015**

*Procedimiento inspector. Consideración como “gastos accesorios a la importación” de los gastos relacionados con los servicios de control e inspección de los productos importados, prestados con la finalidad de que los mismos se entreguen bajo las especificaciones de la empresa importadora*

Ante la interposición por parte de la Directora del Departamento de Aduanas de II.EE de la AEAT de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio originado por la coexistencia de dos criterios vinculantes contradictorios entre sí, y teniendo en cuenta que de forma previa al inicio del procedimiento inspector, la interesada planteó dos consultas vinculantes a la DGT y actuó en consecuencia, se manifiesta el TEAC estableciendo lo siguiente:

- La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, en su relación con el consultante.
- En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación.
- Los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad ente los hechos y circunstancias.

Por lo tanto, concluye el Tribunal que la inspección está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, en la medida en que los mismos respeten la vinculación de toda Administración Tributaria a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en virtud de lo regulado en el apartado 7 del artículo 239 de la LGT, que establece que si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, esta sería la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos.

Por todo lo anterior, se desestima el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, y se concluye que los gastos soportados por la interesada en relación con los servicios de control e inspección de los productos importados no incrementarán la base imponible de la importación, en virtud de lo establecido en el artículo 83 de la Ley de IVA.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nºV2096-15, de 8 de julio de 2015**

*Requisitos y plazos a seguir en la realización de una exportación indirecta de una maquinaria que debía, previa a su exportación, ser objeto de modificación y alteración*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención a la exportación en el siguiente supuesto de hecho:

Una empresa de Costa Rica, no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, adquiere a una empresa establecida, determinada maquinaria pesada que debe ser objeto de modificación y alteración para su definitiva exportación a dicho país.

De cara a conocer el tratamiento correcto a efectos del IVA de la exportación a realizar así como de los trabajos que se llevan a cabo sobre dicha maquinaria con anterioridad a su salida del territorio de aplicación del IVA, la DGT trae a colación lo dispuesto en los artículos 21.2º de la Ley del IVA y 9.1 del Reglamento del Impuesto.

En este sentido, en ambos artículos se analizan cuáles son los requisitos formales y técnicos que deben darse de cara a considerar que la exportación de la maquinaria y las prestaciones de servicios realizadas sobre la misma constituyen operaciones sujetas pero exentas del IVA.

En relación con la exportación de la maquinaria, la DGT recuerda que las disposiciones legales vienen a señalar que de cara a aplicar la exención del IVA, dicha exportación deberá realizarse por parte del adquirente no establecido o por un tercero que actúe en su nombre, debiendo hacer constar en el documento aduanero de exportación el nombre del proveedor establecido en la Comunidad (que actuará en la condición de exportador exportador), su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida.

Por otro lado, en lo que se refiere a la aplicación de la exención del IVA a los trabajos realizados sobre dicha maquinaria, la DGT señala, entre otros, que los mismos deberán ser adquiridos por parte de entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA. En este mismo sentido, se establece que la duración máxima de dicha prestación de servicios, pese a que cabe solicitud de ampliación de plazo, no puede exceder de los seis meses desde la fecha de recepción de los bienes por parte del prestador de los servicios.

Así pues, y a modo de conclusión, la DGT resume que los trabajos realizados para el mantenimiento y desmontaje de bienes que se vayan a remitir a un tercer país estarán exentos del IVA cuando cumplan con los requisitos reglamentariamente establecidos y más en concreto, cuando dichos trabajos se realicen en el plazo

máximo de seis meses desde la recepción del bien. La posterior exportación de los bienes deberá realizarse en el plazo de un mes desde la finalización de dichos trabajos y dicha operación quedará sujeta y exenta de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2557-15, de 3 de septiembre de 2015**

*Perfeccionamiento activo- Reforma y habilitación de embarcaciones de recreo*

*La mercantil consultante realiza operaciones de dirección de obra para la reforma y habilitación de embarcaciones de recreo a favor de sociedades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto, generalmente establecidas en un país tercero. Las operaciones se efectúan, en el marco de un régimen fiscal de Perfeccionamiento activo del artículo 24 de la Ley 37/1992, recibiendo la consultante facturas de otros empresarios o profesionales a su nombre con exención del Impuesto que luego refactura a sus clientes.*

Comienza la DGT haciendo referencia al régimen de Perfeccionamiento activo, recogido en el artículo 24 de la Ley del IVA, señalando que dicho régimen permite vincular al mismo las mercancías no comunitarias, siempre que tales mercancías vayan a someterse a operaciones de perfeccionamiento y se tengan intenciones de que los productos principales sean exportados.

La DGT señala que, en virtud de la exención contenida en el artículo 24 de la Ley de IVA estarán exentos del citado Impuesto las adquisiciones de bienes y servicios adquiridos en nombre propio, pero por cuenta de los clientes de la consultante, que conforme a las reglas de localización aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios se localicen en el TIVA-ES, y que vayan a utilizarse en la realización de las operaciones amparadas por el régimen fiscal de perfeccionamiento activo. Asimismo, dicha exención será de aplicación a las entregas de bienes y servicios que van a ser refacturados por la consultante a sus clientes.

En cuanto a la base imponible de estas operaciones, La DGT se remite en su contestación al artículo 78 de la Ley de IVA, debiendo estar constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, coincidiendo previsiblemente con la que han determinado los proveedores de los bienes y servicios en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de la consultante.

Por otra parte, la consultante deberá facturar también al propietario de los buques sus propios servicios de reforma y la habilitación de las embarcaciones cuando estén sujetos al IVA, siendo así cuando se localicen en el TIVA-ES.

A efectos de la localización de estos servicios, y atendiendo al artículo 69 de la Ley de IVA, los servicios prestados por la consultante a sus clientes no estarían sujetos al IVA cuando su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal que no se encuentre establecido en el TIVA-ES, como así parece deducirse del texto de la consulta.

No obstante, tratándose de servicios de reparación realizados sobre embarcaciones de recreo aunque los destinatarios de los servicios sean sociedades no establecidas, si la embarcación no se encontrara afecta a la actividad empresarial o profesional de su cliente, será de aplicación la regla de localización contenida en el artículo 70.Uno.7º de la Ley de IVA y los servicios se entenderán realizados en TIVA-ES, quedando sujetos al Impuesto, sin embargo, estarán exentos por aplicación de lo establecido en el artículo 24 anteriormente citado.

La DGT concluye que el régimen de perfeccionamiento activo es objeto de declaración tanto a la entrada como a la salida del producto mediante la presentación del Documento Único Administrativo (DUA), por lo que tampoco es objeto de inclusión en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas, pero en la medida en que la consultante realice entregas intracomunitarias de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA, quedará obligada a presentar el modelo 349.

## **B. BOLETÍN DE IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIOAMBIENTALES**

### **Índice de contenido**

#### **I. Jurisprudencia en materia de Impuestos Especiales y medioambientales**

- 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Recurso de 21 de julio de 2014. Asunto C-355/14, Polihim SS.**
- 2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de octubre de 2015. Asunto C-306/14, Biovet.**

#### **II. Doctrina administrativa en materia Impuestos Especiales y medioambientales**

- 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2043-15, de 1 de Julio de 2015.**
- 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2092-15, de 8 de julio de 2015.**
- 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2128-15, de 10 de julio de 2015.**
- 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2275-15, de 20 de julio de 2015.**
- 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2296-15, de 21 de julio de 2015.**
- 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2439-15, de 3 de agosto de 2015.**
- 7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2585-15, de 7 de agosto de 2015.**
- 8. Dirección General de Tributos. Contestación nºV2563-15, de 4 de Septiembre de 2015.**
- 9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3512-15, de 13 de noviembre de 2015.**
- 10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3782-15 de 30 de noviembre de 2015.**
- 11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3784-15, de 30 de noviembre de 2015.**



## I. Jurisprudencia en materia de Impuestos Especiales y medioambientales

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Recurso de 21 de julio de 2014. Asunto C-355/14, Polihim SS

*Petición de decisión prejudicial planteada por el Administrativen sad — Pleven (Bulgaria)*

La petición de decisión prejudicial se presenta en el marco de un litigio surgido entre el Director de la Oficina de Aduanas de Bulgaria (en adelante, “Director”) y Polihim-SS EOOD en relación con la sujeción a los impuestos especiales de la comercialización de determinados productos energéticos.

Los productos energéticos que son puestos a consumo y retirados de un depósito fiscal de un depositario autorizado, se venden en el tráfico mercantil a un comprador que no dispone ni de licencia para producir electricidad ni de certificado de consumidor final exento del impuesto especial. Este comprador revende los productos energéticos a un tercero que posee una licencia para producir electricidad, una autorización de las autoridades competentes del Estado miembro para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial y un certificado de consumidor final exento del impuesto especial. En el marco de esta operación los productos energéticos son entregados directamente por el depositario autorizado sin que lleguen a estar bajo el poder efectivo de del comprador intermediario.

En este contexto, el Tribunal Contencioso- Administrativo de Pleven (Bulgaria) remite una petición de decisión prejudicial al TJUE en el que plantea las siguientes cuestiones:

- Interpretación del concepto “consumo de productos energéticos” que figura en el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales. ¿Debe interpretarse que los productos energéticos son consumidos por su comprador directo, que no los emplea en ningún proceso, o por el tercero que realmente los emplea en un proceso realizado por él?
- Interpretación del concepto “utilizados para producir electricidad” del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. ¿Debe interpretarse que los productos energéticos son utilizados por su comprador directo, que no los emplea efectivamente en ningún proceso, o que son utilizados por el tercero que los emplea en un proceso para producir electricidad?

- Sujeción o exención del impuesto especial de los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad y tipo impositivo aplicable en el supuesto de entrega a un consumidor final con las correspondientes licencias y autorizaciones pero que no es el primer comprador de los productos.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 15 de octubre de 2015. Asunto C-306/14, Biovet**

*Directiva 92/83/CEE — Exención del impuesto especial armonizado — Alcohol etílico — Utilización para la limpieza y la desinfección del material y de los locales de producción de medicamentos*

Se somete a decisión prejudicial del TJUE la interpretación del artículo 27, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Dicha petición de decisión prejudicial se presentó en el marco de un litigio surgido entre el Director de la Oficina de Aduanas de Bulgaria (en adelante, “Director”) y Biovet A.D. (en adelante “Biovet”) en relación con la sujeción al impuesto especial armonizado del alcohol etílico utilizado por ésta última para la limpieza y desinfección.

Biovet es una entidad que fabrica sustancias medicamentosas y comercializa medicamentos veterinarios, productos para la agricultura y medicamentos de uso humano. En el marco de su actividad de producción de medicamentos, Biovet utiliza alcohol etílico para limpiar y desinfectar los equipos técnicos, instalaciones de producción, locales y superficies de trabajo.

Biovet solicitó la devolución del impuesto especial abonado por el alcohol etílico que había sido utilizado para estos fines. Dicha solicitud de devolución fue denegada por el Director dado que, si bien la normativa búlgara del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas establece que se devolverá el impuesto cuando los alcoholes se utilicen en un proceso de fabricación (siempre que el producto final no contenga alcohol), el artículo 22, apartado 7 de la citada Ley establece que *“no se considerará que el alcohol y las bebidas alcohólicas empleados como producto de limpieza se incluyan o utilicen en un proceso de fabricación”*.

Dicha resolución fue recurrida en vía administrativa y confirmada mediante resolución del Director.

Biovet interpuso un recurso contra ésta última resolución ante el Tribunal Contencioso-Administrativo de Sofía. Dicho Tribunal declaró que la limpieza y la desinfección son actividades que forman parte del proceso de fabricación de un producto final que no contiene alcohol, por lo que el impuesto especial abonado por el alcohol utilizado para la desinfección debía devolverse.

En este contexto, el Director interpuso recurso de apelación contra la resolución anterior ante el Tribunal Supremo el cual decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE varias cuestiones.

En primer lugar se plantea al TJUE sobre el alcance del concepto “proceso de fabricación” contemplado en el del artículo 27, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/83/CEE y en particular si éste incluye la limpieza como proceso destinado a alcanzar determinados grados de desinfección perceptivos con arreglo a las prácticas de fabricación de medicamentos.

Asimismo, se plantea al TJUE si el artículo 27, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/83/CEE permite que, después de que los Estados miembros han establecido legalmente una exención del impuesto especial sobre el alcohol a condición de que éste se utilice en un proceso de fabricación y de que el producto final no contenga alcohol, se introduzca una disposición en virtud de la cual, a efectos de la aplicación de dicha exención, se considere que el alcohol utilizado para limpieza no se ha aplicado al proceso de fabricación.

En primer lugar, el TJUE reformula las cuestiones suscitadas por el Tribunal Supremo entendiendo que lo que se pretende dilucidar es si el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83/CEE (exención del alcohol utilizado en la producción de medicamentos) debe interpretarse en el sentido de que la obligación de exención que prevé se aplica al alcohol etílico utilizado por una empresa para limpiar o desinfectar el material y los locales de producción de medicamentos.

A este respecto, el TJUE señala que la disposición anterior, no supedita la aplicación de la exención al requisito de que el alcohol sirva directamente para la producción de medicamentos, ni de que forme parte de la composición de los medicamentos en cuya producción se emplee.

Por tanto, el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83/CEE pretende neutralizar la incidencia del impuesto especial armonizado sobre el alcohol utilizado para la producción de medicamentos, tanto si forma parte de la composición de tales medicamentos, como si sólo es necesario para su producción, sin llegar a formar parte de su composición.

En consecuencia, el TJUE concluye que, en la medida en que la desinfección es inherente al proceso de producción de medicamentos, debe considerarse que el alcohol etílico empleado con este fin se utiliza “para la producción de

medicamentos”, en el sentido del artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83/CEE y que por tanto éste debe de quedar exento siempre que reúna las condiciones que se fijan para garantizar su correcta aplicación.

Por consiguiente, el TJUE responde a las cuestiones planteadas por el Tribunal Supremo señalando que el artículo 27, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/83/CEE debe interpretarse en el sentido de que la obligación de exención que prevé se aplica al alcohol etílico utilizado por una empresa para limpiar o desinfectar el material y los locales de producción de medicamentos.

### **3. Tribunal de Justicia. Sentencia de 17 de diciembre de 2015. Asunto C-402/14**

*Exacciones de efecto equivalente — Artículo 30 TFUE — Artículo 110 TFUE — Directiva 92/12/CEE — Artículo 3, apartado 3 — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 3 — Inexistencia de trasposición en Derecho nacional — Cobro de un impuesto sobre los automóviles en el momento de su importación en el territorio de un Estado miembro*

La presente sentencia del Tribunal de Justicia, versa sobre la devolución del impuesto de matriculación que fue abonado en Grecia, en el marco de una importación de automóviles en dicho Estado miembro, tras la llegada de dichos vehículos y mientras estaban almacenados en un depósito fiscal hasta la finalización de su despacho en la aduana, se abonó el citado impuesto.

Dichos vehículos no fueron vendidos en Grecia sino que fueron reexportados a Bélgica, donde fueron vendidos y puestos en circulación tras el pago del impuesto de matriculación en este último Estado miembro. Es por ello que se solicita la devolución, dado que los automóviles no habían sido matriculados ni dotados de placas de matrícula en Grecia ya que si no sería una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 TFUE.

Mediante resolución de 25 de julio de 2012, la Oficina de Aduanas denegó esta solicitud por considerar que dicho impuesto había sido cobrado con arreglo a Derecho y que, en consecuencia, no era posible aplicar el artículo 32 del Código aduanero para obtener su devolución. El 26 de octubre se interpuso recurso contra esta resolución ante el Tribunal de apelación contencioso-administrativo de Atenas.

Dicho Tribunal decidió suspender el procedimiento, planteando dos cuestiones al Tribunal de Justicia:

- ¿El contenido del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE es suficiente desde el punto de vista jurídico y perfecto/incondicional y suficientemente preciso, de modo que, pese a no haber sido expresamente transpuesto en el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro/del Estado

helénico, tiene un efecto directo y confiere a los particulares derechos que éstos pueden invocar ante los tribunales nacionales, que están obligados a tenerlos en cuenta?

- En cualquier caso, ¿se ajustan al artículo 3 CEE, letra c), que consagra la eliminación de los obstáculos a la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, las disposiciones del artículo 130, apartado 5, del Código aduanero en relación con las del artículo 128, apartado 1, de dicho Código, según las cuales el certificado de despacho de aduana de automóviles de la Unión importados en territorio griego se expide tras el cobro del impuesto de matriculación, impuesto cuya obligación de pago nace en el momento de la entrada de dichos vehículos en el territorio nacional?

Respecto de la primera cuestión, señala el Tribunal que el citado artículo de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que cumple los requisitos para producir efecto directo y permitir que los particulares lo invoquen ante los tribunales nacionales en sus litigios contra un Estado miembro.

Sobre la segunda cuestión, el Tribunal concluye que el artículo 30 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica de un Estado miembro, con arreglo a la cual el impuesto de matriculación cobrado con motivo de la importación de automóviles procedentes de otros Estados miembros no se devuelve aunque dichos vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber sido matriculados nunca en el primer Estado miembro.

## **II. Doctrina administrativa en materia Impuestos Especiales y medioambientales**

### **1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2043-15, de 1 de Julio de 2015**

*Calculo de la base imponible, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de las operaciones, por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

*Matriculación en España de un vehículo usado en el extranjero.*

La DGT en su contestación a la consulta planteada, relaciona el artículo 69 de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, con la Orden Ministerial HAP/2374/2014, de 11 de Diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables a la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por lo tanto, una vez establecido el marco jurídico, y atendiendo al objeto de consulta, se establece que únicamente los medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que fueran objeto de primera matriculación en España, podrán utilizar la minoración de base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IVDMT) descrita en el apartado b) del artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales.

La DGT continúa su análisis en lo relativo al cálculo del impuesto, estableciendo que el valor de mercado del medio de transporte, se minorará en la parte que es imputable al importe residual de los impuestos indirectos (estipulada en la orden Ministerial) que hubieran sido exigibles si ese mismo medio de transporte se hubiera matriculado en España en estado nuevo, en el momento de la adquisición.

Por otro lado, el valor de la minoración no podrá ser calculado con el precio que figura en la factura de venta del vehículo, sino por el valor determinado por la orden Ministerial. Ante el supuesto de que las cuotas gravadas a ese medio de transporte en su primera matriculación hayan sido deducidas con el motivo de su adquisición, no serán aplicables para la minoración.

A estos efectos, la DGT sustituye la anterior de 30/04/2015, número de consulta vinculante V1476-15, la cual queda anulada.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2092-15, de 8 de julio de 2015**

*Impuesto sobre la electricidad – Beneficios fiscales – Entidades comercializadoras de energía - Determinadas cuestiones relacionadas con la aplicación de la reducción del 85 por ciento de la base imponible*

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

*Una entidad comercializadora de energía en el desarrollo de su actividad repercute a sus clientes, mayoritariamente empresarios o profesionales, el Impuesto Especial sobre la Electricidad.*

En la consulta objeto de análisis, la DGT resuelve determinadas cuestiones relativas a la aplicación del artículo 98 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales en diferentes supuestos.

En primer lugar, la DGT transcribe los artículos 96 (contribuyentes) y 98 (beneficio fiscal consistente en la reducción del 85 por ciento de la base imponible) de la Ley de Impuestos Especiales (en adelante, "LIE").

Asimismo, también se cita el artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales, relativo al procedimiento para la aplicación de la reducción de la base imponible. Por último, antes de entrar a resolver las cuestiones planteadas en la consulta, la DGT hace mención a la Orden HAP/2489/2014, de 29 de diciembre, por la que se establecen la estructura y el funcionamiento del censo de obligados tributarios por el Impuesto Especial sobre la Electricidad, se aprueba el modelo 560 y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

A continuación, la DGT pasa a resolver las dudas de la consultante interpretando los términos del mencionado beneficio fiscal.

La primera duda que se suscita se refiere al alcance de la responsabilidad de las entidades suministradoras de energía eléctrica.

En este punto la DGT señala que las entidades suministradoras serán responsables del pago de la deuda tributaria del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse cuando se produzcan irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a la electricidad que se ha beneficiado de una exención o de una reducción en razón de su destino y éstas no justifiquen que el suministro se efectuó a un consumidor autorizado por la oficina gestora.

Adicionalmente, la DGT puntualiza que los suministradores no tendrán responsabilidad alguna en los supuestos en que los beneficiarios de la reducción incumplan el requisito que les dio derecho a la aplicación del beneficio y no se lo comuniquen. En estos casos, la responsabilidad será de la persona jurídica beneficiaria de la reducción.

La segunda cuestión que se suscita es la forma de actuar de la entidad comercializadora en el supuesto de que el beneficiario de la reducción supere el importe de KW con derecho al beneficio.

En este punto la DGT contesta que no es necesario que el beneficiario de la reducción comunique la cantidad de energía eléctrica, expresada en kilovatios hora, que precisa que le sea suministrada de forma anual al amparo del beneficio fiscal.

En línea con la segunda cuestión, la consultante también se pregunta por la forma de actuar en el supuesto de que el beneficiario de la reducción no comunique el porcentaje de la electricidad que va a ser consumida en la actividad que cumple con los requisitos para la reducción o, en caso de que lo haya comunicado, el año siguiente no comunique el porcentaje definitivo de la electricidad consumida con derecho a reducción durante el año natural anterior.

En el supuesto de que el beneficiario de la reducción no comunique ningún porcentaje, la DGT concluye que se deberá entender que el 100 por ciento de la energía suministrada se efectúa sin el beneficio fiscal. Por otro lado, la DGT responde que, si durante los dos primeros meses del año natural, el beneficiario de la reducción no comunica a la oficina gestora y al comercializador un nuevo porcentaje, se considerará que no se ha producido variación alguna respecto del comunicado inicialmente, por lo que se seguirá aplicando el mismo.

Asimismo, la consultante suscita dudas acerca de la forma de actuar de la entidad comercializadora en el supuesto de que el beneficiario de la reducción rescinda el contrato de suministro y no comunique los datos definitivos o los comunique fuera de plazo.

La DGT, en virtud de lo establecido en el artículo 96, apartado 3 de la LIE, responde que la entidad comercializadora no tendrá responsabilidad alguna si, como consecuencia de la no comunicación por parte del consumidor final o de la comunicación fuera del plazo, de la cantidad de energía efectivamente consumida o del porcentaje definitivo de la electricidad consumida con derecho a la reducción hasta el momento de la rescisión del contrato, no hubiera podido efectuar la regularización de las cuotas impositivas repercutidas. En este sentido, la DGT especifica que, en estos casos la responsabilidad será de la persona jurídica beneficiaria de la reducción que pasará a ostentar la condición de contribuyente.

Por último, la entidad consultante se pregunta sobre las opciones que tiene para recuperar el impuesto repercutido y no cobrado y sobre el procedimiento para efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

En cuanto a la primera cuestión, la DGT concluye que, dado que la LIE no contempla ningún mecanismo de modificación de la base imponible en los supuestos en que los clientes no hagan efectivo el pago de las cuotas repercutidas, habrá que acudir a la vía judicial.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión, la DGT indica que la regularización de la situación tributaria se deberá de efectuar en la autoliquidación (modelo 560) correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2128-15, de 10 de julio de 2015**

*Necesidad de obtener un CAE – Requisitos en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la necesidad de obtener un CAE a tenor de la actividad empresarial realizada por la consultante descrita en el siguiente supuesto de hecho:



*“En desarrollo de un proyecto de transformación de residuos plásticos y biomasa se prevé obtener entre 100.000 y 200.000 litros al año de productos técnicamente considerados fuelóleo o gasóleo que serían utilizados como combustible. La consultante expone que el equipo de producción está autorizado por la Consejería de Medio Ambiente (sic) de Castilla La Mancha como planta móvil de valorización energética de residuos, y que trabajará en lugar fijo durante varios meses.”*

La DGT señala que para poder considerar si el producto estaría clasificado en uno de los códigos recogidos en el apartado 1 del artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales el interesado debería solicitar una Información Arancelaria Vinculante (IAV).

En el supuesto en el que se obtenga un producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos a partir de residuos plásticos y biomasa, recuerda la DGT que nos encontramos ante un supuesto que constituye fabricación. Considerándose entonces que el establecimiento de la consultante, de acuerdo con los apartados 17 y 18 del artículo 4 de la citada Ley, es un fábrica.

No siendo de aplicación la excepción al artículo 4 recogida en el apartado 3 del artículo 53, según la cual no tendrá consideración de fábrica el establecimiento en el que se obtengan de forma accesoria pequeñas cantidades de productos objeto del Impuesto.

Sobre la exigencia de inscripción en el registro, el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que el titular de la fábrica está obligado a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el establecimiento, estando obligado también a cumplir con el resto de obligaciones impuestas en este sentido.

Por último, recuerda la DGT que en la medida en que la consultante va a producir hidrocarburos a partir de biomasa, se trata de una planta de producción de biocombustibles y, en concordancia con el apartado 2, letra f), del artículo 40 del referido Reglamento, la Ley del sector de hidrocarburos exige ser operadores al por mayor a aquellos sujetos que comercialicen productos petrolíferos para su posterior distribución al por menor, y también a los titulares de refinerías y de plantas de producción de biocombustibles.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2275-15, de 20 de julio de 2015**

*Impuesto sobre la electricidad – Autoconsumo y compra de energía – Posibilidad de acogerse al beneficio fiscal establecido en el artículo 94.5 de la Ley de Impuestos Especiales por la totalidad de electricidad utilizada en la instalación*

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

*Una empresa propietaria de una fábrica de congelación de verduras tiene ubicada en su interior una planta de trigeneración, acogida al régimen retributivo específico. Utiliza en la planta de congelación energía eléctrica producida por la planta de trigeneración, así como energía eléctrica comprada a la red.*

La consultante se pregunta si la exención regulada en el artículo 94.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, "LIE"), alcanza a la totalidad de energía eléctrica utilizada por la instalación.

En su contestación, la DGT delimita el alcance de la exención previamente citada, que determina que estará exenta, "la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial".

En primer lugar, la DGT se remite al apartado 1 del artículo 92 de la LIE, especificando que el Impuesto Especial sobre la Electricidad grava, por un lado, el suministro de energía eléctrica y, por otro, el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

Una vez indicado que el autoconsumo de energía está sujeto al Impuesto sobre la Electricidad, la DGT señala que el objeto del citado beneficio fiscal es exonerar parte de ese autoconsumo.

En consecuencia, la exención establecida en el artículo 94.5 de la LIE, se aplicará únicamente a la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial, siempre que haya sido generada por ellos mismos y en ningún caso dicho beneficio fiscal podrá aplicarse a la energía eléctrica adquirida en el mercado.

Por otro lado, la consultante se pregunta si la exención regulada en el artículo 94.5 de la LIE, se limita a la electricidad consumida en la instalación acogida al régimen retributivo específico o si puede extenderse a cualquier otra instalación que de la que sea titular la entidad consultante.

En cuanto a esta segunda cuestión, la DGT puntualiza que, con independencia de que el consumo de energía eléctrica se produzca en la instalación en la que se produce electricidad o en otra diferente, la exención es aplicable a la energía eléctrica producida en la instalación de energía eléctrica acogida al régimen retributivo específico, conforme a la legislación sectorial, siempre y cuando sea consumida por los titulares de dicha instalación.

Por último la consultante suscita la cuestión de si, estando inscrita en el registro territorial por el Impuesto sobre la Electricidad, debe realizar algún trámite como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad.

La DGT responde negativamente a esta última cuestión.

En conclusión, la exención del artículo 94.5 de la LIE no puede extenderse a la energía eléctrica comprada a la red.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2296-15, de 21 de julio de 2015**

*Impuesto sobre la electricidad – Beneficios fiscales – Procedencia de la aplicación de la reducción del 85 por ciento de la base imponible*

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

*Una sociedad dedicada a la fabricación de papeles finos y especiales de bajo gramaje, dada de alta en el epígrafe 472.0 del Impuesto sobre Actividades Económicas, desarrolla su actividad mediante diferentes centros de fabricación distribuidos por el territorio nacional.*

En la consulta objeto de análisis, la DGT interpreta la letra f), del artículo 98 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (en adelante “LIE”) analizando qué magnitudes deben de considerarse para determinar si el beneficio fiscal regulado en el mismo es de aplicación.

El tenor literal del citado beneficio fiscal es el siguiente:

*“La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos:*

*(...)*

*f) Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción.”*

En primer lugar, la DGT transcribe el artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales, relativo al procedimiento para la aplicación de la reducción de la base imponible mencionada en el artículo 98 de la LIE.

En segundo lugar, la DGT pasa a resolver las dudas de la consultante interpretando los términos del mencionado beneficio fiscal.

La primera duda que se suscita es si la magnitud requerida en el precepto anteriormente transcrito, debe calcularse individualmente por cada establecimiento o conjuntamente por actividad.

Puntualiza la DGT que el artículo 98, letra f) habla de "actividades industriales" y no de instalaciones industriales, por lo que los cálculos para cumplir con el porcentaje del citado artículo deberán efectuarse conjuntamente por actividad y no por establecimiento. En este sentido, la DGT clarifica que la conclusión anterior no se vería alterada por el hecho de que la actividad se realizase en uno o varios establecimientos repartidos por el territorio nacional.

Continúa la DGT su análisis indicando que el concepto de "compras o consumo de electricidad" debe entenderse como el coste real de la energía eléctrica adquirida o consumida incluidos todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

Por tanto, a efectos de realizar los cálculos necesarios para cumplir con los porcentajes establecidos en artículo anteriormente transcrito, la partida "compras o consumo de electricidad" incluirá tanto el precio real de la energía eléctrica adquirida, como el coste de producción de la energía eléctrica generada en la propia empresa y consumida en la actividad industrial.

Por último, la DGT se remite a la norma de elaboración de las Cuentas Anuales 11ª del Plan General de Contabilidad indicando que, a efectos del artículo 98, letra f) de la Ley de Impuestos Especiales, el "valor de la producción" comprende el resultado de la actividad de fabricación de la empresa (cifra de negocios) más la variación de existencias, de productos en curso y de productos terminados.

En este último punto, la DGT clarifica que, en ningún caso el valor de la producción a efectos del artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales podrá determinarse a partir del "coste de producción" definido en la norma de registro y valoración 10ª, del párrafo 1.2 del Plan General de Contabilidad.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2439-15, de 3 de agosto de 2015**

*Impuesto sobre la electricidad – Impuesto sobre el Valor Añadido – Comercializadores de energía – Determinación de la base imponible*

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

Una empresa comercializadora de energía eléctrica, las facturas que emite a sus clientes se componen de los siguientes elementos: término fijo de potencia, término variable del peaje de acceso a las redes de transporte y distribución, coste de la energía, margen de comercialización y alquiler de los equipos de medida.

En su contestación, la DGT resuelve diversas dudas relativas a la determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

En primer lugar, la DGT transcribe los artículos 92 (sujeción) y 96 (sujetos pasivos) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, "LIE").

A continuación, la DGT pasa a resolver la duda suscitada por la consultante especificando que la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, estará constituida por el importe de la contraprestación a satisfacer tanto por el suministro de electricidad, como por la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica.

Asimismo, la DGT añade que, además del importe satisfecho por los peajes, también formará parte de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, la contraprestación satisfecha por la energía suministrada, (incluidos los márgenes de comercialización) y la "potencia contratada". Por último, la DGT señala que no formará parte de dicha base imponible el importe satisfecho por el alquiler de los equipos de medida.

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, "IVA"), en primer lugar la DGT concluye que la actividad llevada a cabo por la consultante en el territorio de aplicación del Impuesto constituye una actividad sujeta.

Respecto al cálculo de la base imponible del IVA, la DGT responde que formarán parte de la misma: el término facturado por el término fijo de potencia, el término variable de peaje de acceso a las redes de transporte y distribución, el coste de la energía, el margen de comercialización, el alquiler de los equipos de medida (contadores) y el importe satisfecho del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2585-15, de 7 de agosto de 2015**

*Posibilidad de que los vehículos-bañera utilicen gasóleo bonificado como carburante para trabajar en una obra fuera de vías o terrenos públicos*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de las operaciones, por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

*La consultante realiza el transporte y descarga de tierras en una zona exclusiva sin acceso a vías o terrenos públicos, utilizando para ello "vehículos-bañera". Se plantea solicitar la baja temporal de estos vehículos en el registro de la Dirección General de Tráfico mientras duren los trabajos en la referida zona exclusiva sin acceso a vía o terrenos públicos.*

La DGT inicia su análisis señalando el apartado 2 del artículo 54 y los artículos 51.2 y 52.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, Ley de IIEE), en los cuales se establecen las condiciones de los motores

y las características que deben cumplir para utilizar el gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto (gasóleo bonificado).

La DGT continúa su análisis en lo relativo a la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante en artefactos terrestres, delimitando esta opción en función de la configuración objetiva del vehículo y por falta de autorización para circular por vías o terrenos públicos, salvo los tractores y maquinaria agrícola autorizados para circular por las vías públicas en cuanto este comprendida en la actividad que realiza.

Siguiendo el criterio que tienen establecido en la DGT, los vehículos especiales autorizados para circular por vías y terrenos públicos, a excepción de los tractores y maquinaria agrícola empleados en la agricultura, no podrán utilizar gasóleo bonificado, ya que la posibilidad de circular por vías y terrenos públicos está prohibida expresamente en el artículo 54.2 a) de la Ley de Impuestos Especiales, siendo irrelevante el hecho de que los mismos efectivamente circulen o no por las vías.

Atendiendo al supuesto de hecho, los “vehículos-bañera” no aparecen recogidos en las definiciones del Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Pero si cumple los requisitos de vehículo especial establecidos, por los criterios de construcción que figuran en la ficha técnica de los mismos. En el momento en que dejen de estar autorizados para circular, consecuencia de la anulación o no renovación e incluida la baja en el Registro de la Dirección General de Tráfico solicitada por el titular, si podrán usar gasóleo bonificado, en relación con lo mencionado en el párrafo anterior.

En consecuencia con lo anterior, la DGT concluye lo siguiente:

Los “vehículos-bañera” podrán utilizar gasóleo bonificado, siempre que cursen la baja en el Registro de la Dirección General de Tráfico, de esta manera no podrán circular por las vías públicas, en relación con el art. 54.2.a) de la Ley de Impuestos Especiales. En el supuesto de uso temporal de esta opción, tendrán que solicitar una nueva autorización administrativa si desean volver a circular y proceder a la suficiente limpieza de los depósitos para evitar una contaminación del gasóleo de uso general y problemas con los trazadores y marcadores de gasóleo bonificado.

## **8. Dirección General de Tributos. Contestación nºV2563-15, de 4 de Septiembre de 2015**

### *Sujeción al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de las operaciones, por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

El consultante es una persona física residente en España que, mediante un contrato laboral, durante la temporada de verano, va a ejercer la actividad de chofer conduciendo los coches de su empleador, matriculados en el Principado de Mónaco.

El uso de dichos automóviles por el consultante será única y exclusivamente profesional, para llevar al propietario de los mismos y sus familiares donde y cuando se determine en el contrato según la remuneración estipulada en el mismo.

La DGT expone, en primer y único lugar, la calificación de la operación en cuanto a su sujeción al impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (BOE de 29 de diciembre). Señala que el art. 65 de dicha Ley, fija los supuestos de sujeción, en concreto a la utilización o circulación en territorio español y los plazos para matricular dichos vehículos.

La DGT continúa su análisis en lo relativo a la naturaleza de la sujeción al impuesto, en la Disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, la cual detalla que los vehículos estarán sometidos a dicho impuesto cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

En consecuencia con lo anterior, la DGT revela lo siguiente:

Los vehículos objeto de consulta, según criterio reiterado de la DGT, ante la existencia de una relación contractual de carácter laboral con el propietario del vehículo no residente, no será objeto de matriculación en España porque queda desvirtuado el vínculo de la Disposición primera de la Ley.

Por otra parte, si los vehículos objeto de la consulta se utilizan por residentes en territorio español, es decir, los propietarios o familiares, estarán sujetos al impuesto.

## **9. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3512-15, de 13 de noviembre de 2015**

*Cálculo de la base imponible del impuesto sobre derivados del carbón, coque. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, artículo 83 apartado uno*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la sujeción de las operaciones, por parte de la consultante en el siguiente supuesto de hecho:

*En la consulta vinculante V0333-14 de 11 de febrero de 2014, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha señalado que, para determinar la base imponible del Impuesto sobre el Carbón, el sujeto pasivo debe utilizar el poder calorífico superior (PCS) del producto entregado, como medida del poder energético del carbón objeto de la operación sujeta. Entre los productos a que afecta, se encuentra el coque, que se presenta con un determinado contenido de humedad, debido a su proceso productivo y al momento en que se comercializa.*

La DGT analiza, en primer lugar, los dos tipos de mediciones que se pueden realizar para establecer la base imponible del impuesto. En primer lugar, se puede utilizar el poder calorífico superior (PCS) que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el poder calorífico inferior (PCI) que mide el calor realmente aprovechable.

En relación con anteriores consultas vinculantes sobre la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003. La DGT señala que aunque España no recoja explícitamente el momento de la medición del carbón, según el cuadro C de la directiva, la cual establece el impuesto mínimo aplicable, únicamente permite que sea su valor calorífico bruto. En este sentido se establece que el sujeto pasivo debe utilizar el poder calorífico superior (PCS).

En este sentido, la consultante solicita aclaración sobre si se debe utilizar la base seca o la base húmeda del coque para el cálculo del poder calorífico superior.

A estos efectos, la DGT entiende que el poder energético del coque deberá estar referido a las condiciones físico-químicas que presente en el devengo del impuesto, es decir, en las condiciones de masa y humedad que presente cuando se pone a disposición de los adquirentes.

En conclusión, la base imponible en el Impuesto Especial sobre el Carbón viene dada por el contenido energético total del carbón suministrado expresado en gigajulios, que es independiente del poder calorífico por unidad de masa que posea el carbón en función de su mayor o menor contenido de humedad. En todo caso, si la consultante cuantifica el contenido energético total del carbón suministrado en función de las toneladas vendidas y del poder calorífico por unidad que tiene dicho carbón, ha de utilizar el valor del poder calorífico por unidad del coque en relación con el producto tal como se presenta en el momento en que se ponga el carbón a disposición de los adquirentes o sea objeto de autoconsumo.



## 10. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3782-15 de 30 de noviembre de 2015

*Aplicación del régimen suspensivo de impuestos especiales a las entregas de una serie de productos y considerarlos vinculados al régimen suspensivo del depósito distinto del aduanero a los efectos del IVA.- Vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero de productos no utilizados en la elaboración de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado por un lado, sobre el régimen relativo al Impuesto sobre Hidrocarburos, y por otro, sobre el régimen relativo al IVA, en base al siguiente supuesto de hecho:

*La consultante es titular de una fábrica de hidrocarburos inscrita en el registro territorial en la categoría "las demás industrias que obtienen productos gravados". En esta fábrica se introducen materias primas, productos semielaborados y otros materiales que no son objeto de los impuestos especiales de fabricación, pero que se emplean en la elaboración de productos sujetos a los impuestos especiales. Entre dichos productos se encuentra el butildiglicol (la consultante indica que se clasifica en el código NC 2909) y el éster dibásico (la consultante indica que se clasifica en el código NC 3824) utilizados en la elaboración de aditivos clasificados en el código NC 38119000. También introduce en la fábrica metanol de origen sintético, ácido sulfúrico, ácido fosfórico e hidróxido potásico para la fabricación de biodiésel.*

A tal efecto, comienza la DGT pronunciándose acerca de la no posibilidad de incluir los productos objeto de consulta (butildiglicol, éster dibásico, ácidos sulfúrico y fosfórico, hidróxido potásico y alcohol metílico de origen sintético) en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, aclarando que en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales, ninguno de los referidos productos encuadra en el ámbito objetivo del Impuesto, puesto que no son hidrocarburos. En este sentido, ninguno de los productos referidos se considerará en régimen suspensivo de impuestos especiales por el hecho de que se encuentren en una fábrica de hidrocarburos destinados a elaborar un producto objeto del citado impuesto, tampoco pueden circular en régimen suspensivo de impuestos especiales, aunque se envíen a una fábrica de biodiésel para ser utilizados como materias primas en la fabricación de biodiesel. Esta conclusión es aplicable a los productos que no se emplean en la fabricación del producto sujeto al Impuesto sobre Hidrocarburos y se encuentran en la fábrica de hidrocarburos para utilizarlos en el envasado o empaquetado de los productos sujetos o se envían a dicha fábrica con este fin.

Por otro lado, la consultante plantea la posibilidad de vincular al régimen de depósito distinto del aduanero los productos que no se emplean en la elaboración de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos.

En relación con esta cuestión, establece 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, obligatoriamente se encuentran los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación cuando los requisitos indicados se den o sean cumplidos. Esta situación determinaría, a su vez, que los referidos bienes se encontrasen, a efectos del IVA, vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros y por tanto, les serían aplicables los beneficios fiscales reconocidos en la LIVA en relación con dicho régimen.

Sin embargo, la DGT establece que la entrega de las referidas materias primas no estará exenta del IVA por aplicación de lo establecido en el artículo 24.Uno.1º.e) de la LIVA, al amparo del régimen de depósito distinto del aduanero, de acuerdo con lo establecido en la letra a) de la disposición Quinta del Anexo de la LIVA, al no tener éstas la consideración de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos.

No obstante lo anterior, con carácter general sí es posible vincular cualquier bien o mercancía al régimen de depósito distinto del aduanero, ya sea por tratarse de un producto objeto de Impuestos Especiales, a tenor de lo dispuesto en la letra a) de la norma Quinta del Anexo de la Ley 37/1992, o por tratarse de cualquier otro bien, según establece la letra b) del mismo precepto de la LIVA.

De conformidad con los motivos expuestos, concluye la DGT que los productos citados podrán vincularse al régimen de depósito distinto del aduanero, en las condiciones establecidas para dicho régimen en la LIVA, teniendo en cuenta que dicho régimen (en este supuesto) no está vinculado al régimen suspensivo de los impuestos especiales.

## **11. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3784-15, de 30 de noviembre de 2015**

*Impuesto Especial sobre la Electricidad – Posibilidad de acogerse al beneficio fiscal establecido en la letra f) del artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales – Reducción del 85 por ciento de la base imponible*

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

Una sociedad mercantil cuyo objeto social es la fabricación de hilo de cobre aislado para bobinado de motores y transformadores, utiliza como materia prima el cobre que representa el 90 por ciento del coste del producto final.

La empresa consultante realiza tres tipos de operaciones comerciales:

- Adquisición de materia prima para revenderla una vez efectuada la transformación.
- En caso de que la materia prima haya sido adquirida por el cliente, la empresa consultante factura el valor de la actividad industrial.
- Labores de intermediación en las que no se realiza ningún tipo de actividad industrial sobre la materia prima.

La consultante se pregunta si le resulta de aplicación la exención regulada en la letra f) del artículo 98 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, "LIE").

Dicho artículo regula una reducción del 85 por ciento de la base imponible sobre la cantidad de energía eléctrica destinada a "actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción".

En primer lugar, la DGT reitera, en consonancia con las consultas vinculantes nº V1656-15, V1574-15 y V2130-15, que por "actividad industrial" debe entenderse únicamente aquella que se encuentra clasificada en las divisiones 1, 2, 3 o 4 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En cuanto al cálculo del "valor de la producción", si bien la propia LIE indica que está constituido, entre otros, por el importe de la cifra de negocios, se consulta sobre el alcance del citado concepto y, en particular, sobre si el importe de la materia prima debe formar parte de la "cifra de negocios".

La DGT puntualiza que, a efectos de determinar el valor de la producción, la definición de "cifra de negocios" comprenderá el resultado de la actividad de fabricación de la empresa, que incluirá el importe de la materia prima que haya sido adquirida por la empresa para fines de fabricación.

Por tanto, quedará fuera del cómputo de la cifra de negocios el importe de la materia prima adquirida que no se haya destinado a fines de fabricación, siempre que dicha actividad sea una actividad perfectamente diferenciada de la actividad industrial.

Por último, la DGT recuerda que, en caso de que la entidad consultante pueda acogerse al beneficio fiscal, en ningún caso dicho beneficio podrá extenderse a los consumos de energía eléctrica realizados en las actividades de comercialización de productos que hayan sido adquiridos únicamente para su venta en el mismo estado en que se adquirieron.

---

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: [deloitteabogados@deloitte.es](mailto:deloitteabogados@deloitte.es)

Sin otro particular, aprovechamos la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente,  
Deloitte Abogados

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (private company limited by guarantee, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 200.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. 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 se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.