



**Septiembre 2016**  
Boletín de Aduanas, Impuestos  
Especiales y Medioambientales

Deloitte Legal  
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

## A. Boletín de Aduanas

### Índice de contenido

#### I. Aspectos normativos en materia aduanera

1. Publicación del Reglamento de ejecución (UE) 2016/330 de la Comisión, de 8 de marzo de 2016, por el que se suspenden las preferencias arancelarias de determinados países beneficiarios del Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) correspondientes a determinadas secciones de dicho Sistema de conformidad con el Reglamento (UE) nº 978/ 2012 por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas para el periodo 2017-2019.
2. NI GA 01/2016 de 2 de febrero, sobre revisión de las garantías de las autorizaciones aduaneras durante el periodo transitorio de aplicación del CAU.
3. Reglamento de Ejecución (UE) 2016/346 de la Comisión de 10 de marzo de 2016 por el que se determinan los elementos que deben incluirse en el Sistema de información aduanera.
4. Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión de 17 de Diciembre de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes y por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446.
5. La agencia tributaria y de aduanas del Reino Unido publica una comunicación sobre la garantía global aduanera del CAU.
6. Publicación del tratado de libre comercio entre la UE y Vietnam.
7. Publicación de la Guía para una actualización técnica de normas preferenciales de origen de la OMA.
8. Reglamento de ejecución (UE) 2016/481 de la Comisión de 1 de abril de 2016 que deroga el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.
9. Decisión de Ejecución (UE) 2016/578 de la Comisión, de 11 de abril de 2016, por la que se establece el Programa de Trabajo relativo al desarrollo y a la implantación de los sistemas electrónicos previstos en el Código aduanero de la Unión.

10. Reglamento Delegado (UE) 2016/757 de la Comisión, de 3 de febrero de 2016, por el que se determinan aquellas operaciones relacionadas con la aplicación de reglamentos agrícolas que exigen la introducción de información en el Sistema de Información Aduanera.
11. Decisión nº 1/2016 de la Comisión Mixta UE-AELC sobre el Tránsito Común, de 28 de abril de 2016, por la que se modifica el Convenio de 20 de mayo de 1987 relativo a un régimen común de tránsito.
12. La Comisión Europea publica las Guías orientativas del Código Aduanero de la Unión.

## **II. Jurisprudencia**

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de febrero de 2016, asunto C-124/15.
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de enero de 2016, asunto C-430/14.
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de febrero de 2016, asunto C-143/15.
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de marzo de 2016, asunto C-499/14.
5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016, asunto C-198/16.
6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016, asunto C-286/15.
7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de abril de 2016. Asunto C-233/15.
8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de junio de 2016. Asunto C-288-15, Medical Imaging Systems GmbH.
9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de junio de 2016, asunto C-291/15.
10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de julio de 2016. Asunto C-97/15, Sprengen.
11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de mayo de 2016. Nº recurso 2466/2010.

12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 4 de mayo de 2016. Nº recurso 542/2014.
13. Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de diciembre de 2015. Nº recurso 224/2014.
14. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 421/2016 de 15 de abril de 2016.
15. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 548/2016 de 9 de mayo de 2016.
16. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencias 440/2016 y 441/2016, de 19 de abril de 2016.
17. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 541/2016, de 5 de mayo de 2016.

### **III. Doctrina administrativa**

1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 00872-2013, de 18 de febrero de 2016.
2. Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución 07046/2012 de 17 de marzo de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4106-15 de 21 de diciembre de 2015.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0615-16 de 15 de febrero de 2016.

## I. Aspectos normativos en materia aduanera

### 1. Publicación del Reglamento de ejecución (UE) 2016/330 de la Comisión, de 8 de marzo de 2016, por el que se suspenden las preferencias arancelarias de determinados países beneficiarios del Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) correspondientes a determinadas secciones de dicho Sistema de conformidad con el Reglamento (UE) nº 978/ 2012 por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas para el periodo 2017-2019

El pasado 8 de marzo de 2016 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, con plena aplicación desde el 1 de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, el Reglamento de ejecución (UE) 2016/330 de la Comisión, de 8 de marzo de 2016, por el que se suspenden las preferencias arancelarias de determinados países beneficiarios del Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) correspondientes a determinadas secciones de dicho Sistema de conformidad con el Reglamento (UE) nº 978/ 2012, por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas para el periodo 2017-2019.

Así, y en virtud del artículo 8, apartado 1, del Reglamento (UE) nº 978/2012, se procede a suspender las preferencias arancelarias del régimen general del Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG) correspondientes a los productos de alguna de las secciones del SPG originarios de un país beneficiario del mismo cuando el valor medio de las importaciones a la Unión sea superior durante tres años consecutivos a los límites máximos fijados en el anexo VI de dicho Reglamento.

De conformidad con el Anexo correspondiente al presente Reglamento, se suspenden las preferencias arancelarias con respecto a los siguientes países y productos:

| A         | B     | C  |
|-----------|-------|--|
| India     | S-5   | Productos minerales  |
|           | S-6a  | Productos químicos orgánicos e inorgánicos   |
|           | S-11a | Materias textiles  |
|           | S-14  | Perlas y metales preciosos   |
|           | S-15a | Hierro, acero y manufacturas de fundición, de hierro o acero   |
|           | S-15b | Metales comunes (excepto hierro y acero), manufacturas de metales comunes (excepto manufacturas de fundición, de hierro o acero) |
|           | S-17b | Vehículos automóviles, bicicletas, aeronaves y vehículos espaciales, barcos  |
| Indonesia | S-1a  | Animales vivos y productos de origen animal, excepto el pescado  |
|           | S-3   | Aceites, grasas y ceras de origen animal o vegetal   |
| Kenia     | S-2a  | Plantas vivas y productos de la floricultura   |
| Ucrania   | S-17a | Vehículos y material para vías férreas o similares   |
|           | S-3   | Aceites, grasas y ceras de origen animal o vegetal   |

## **2. NI GA 01/2016 de 2 de febrero, sobre revisión de las garantías de las autorizaciones aduaneras durante el periodo transitorio de aplicación del CAU**

El pasado 2 de febrero de 2016 fue publicada la presente Nota informativa por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación a los procedimientos de revisión de las garantías de las autorizaciones aduaneras durante el periodo transitorio de aplicación del nuevo Código Aduanero de la Unión (CAU).

Con la aplicación del nuevo CAU el próximo 1 de mayo de 2016, se hace necesario adoptar un conjunto de medidas transitorias con el fin de evaluar o reevaluar determinadas decisiones y procedimientos en materia aduanera.

En particular, y en lo que respecta a las autorizaciones concedidas de forma previa a la aplicación de nuevo CAU y que sigan vigentes a 1 de mayo de 2016, tanto el artículo 251 como el 254 del Reglamento Delegado de la Comisión por el que se completa el Reglamento UE nº 952/ 2013 introducen importantes modificaciones, de las que parece desprenderse que para este tipo de autorizaciones no variarán las condiciones de acceso cuando las mismas sean diferentes en el CAU, no pudiéndose por tanto exigir ningún requisito adicional hasta que las mismas sean renovadas o reevaluadas.

Esta medida es especialmente importante en el caso de las garantías, ya que mientras en el "antiguo" Código Aduanero Comunitario la exigencia de garantía se configura como un requisito para la concesión de las autorizaciones aduaneras, con el nuevo CAU las garantías globales, así como las reducciones o dispensas de las mismas, constituyen autorizaciones autónomas y por tanto independientes de las autorizaciones a las que acompañan.

En este sentido, la presente Nota tiene como objetivo fijar criterios de revisión de las garantías, por deudas potenciales, con anterioridad a la entrada en vigor del CAU, quedado al margen de la misma las garantías de tránsito, que se regulan por sus reglas específicas, y las exigidas en las autorizaciones únicas de regímenes aduaneros económicos.

## **3. Reglamento de Ejecución (UE) 2016/346 de la Comisión de 10 de marzo de 2016 por el que se determinan los elementos que deben incluirse en el Sistema de información aduanera**

El presente Reglamento establece los elementos que deben incluirse en la base de datos del SIA (Sistema de Información Aduanera). El objetivo del SIA es ayudar a las autoridades competentes en la prevención, la investigación y la persecución de las operaciones contrarias a las reglamentaciones aduanera

y agraria. Para que esto suceda las Administraciones competentes de los Estados Miembros deben registrar información sobre hechos relevantes (p.ej. la confiscación de bienes) en el SIA.

**4. Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión de 17 de Diciembre de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes y por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446**

El presente Reglamento, publicado el 15 de Marzo de 2016, establece medidas transitorias respecto de los medios de intercambio y almacenamiento de información a que se refiere el artículo 278 del Código Aduanero de la Unión (CAU) hasta que estén operativos los sistemas electrónicos necesarios para la aplicación de las disposiciones de dicho Código.

Los requisitos en materia de datos, los formatos y los códigos que se aplicarán durante los períodos transitorios establecidos en el presente Reglamento, el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 (también conocidos como Reglamento Delegado y Reglamento de Ejecución del CAU respectivamente), se establecen en los anexos de dicho Reglamento.

Las disposiciones del presente Reglamento deben aplicarse a partir del 1 de mayo de 2016 a fin de permitir la plena aplicación del CAU.

**5. La agencia tributaria y de aduanas del Reino Unido publica una comunicación sobre la garantía global aduanera 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 de las garantías globales debido a la introducción del nuevo Código Aduanero de la Unión (CAU).

**6. Publicación del tratado de libre comercio entre la UE y Vietnam**

El 1 de febrero la Comisión Europea publicó el texto completo del Acuerdo de Libre Comercio (ALC) negociado con Vietnam.

Siguiendo el procedimiento habitual, se hará una revisión jurídica del texto acordado para verificar la coherencia y la legalidad de todos los artículos. Seguidamente se traducirá el texto a todas las lenguas oficiales de la UE para después ser presentado al Consejo de la UE y al Parlamento Europeo para su ratificación.

## **7. Publicación de la Guía para una actualización técnica de normas preferenciales de origen de la OMA**

La Organización Mundial de Aduanas (OMA) ha publicado una Guía para la actualización técnica de las normas de origen preferencial. Este documento proporciona información a las autoridades competentes sobre cómo actualizar normas de origen preferencial existentes en función de los cambios de clasificación arancelaria en el Sistema Armonizado.

## **8. Reglamento de ejecución (UE) 2016/481 de la Comisión de 1 de abril de 2016 que deroga el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario**

El Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, establece el Código Aduanero de la Unión y es aplicable desde el 1 de mayo de 2016. Este Reglamento sustituye al Reglamento (CEE) nº 2913/92 por el que se establece el Código Aduanero Comunitario con efecto a partir del 1 de mayo de 2016. También confiere competencias a la Comisión para adoptar actos delegados a fin de completar determinados elementos no esenciales del código aduanero de la Unión y para adoptar actos de ejecución a fin de establecer condiciones uniformes para su aplicación.

Una vez la Comisión ha ejercido sus competencias delegadas mediante la adopción del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 y sus competencias de ejecución mediante la adopción del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, ambos aplicables a partir del 1 de mayo de 2016, el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, que establece disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario, queda sin objeto a partir de la fecha de aplicación del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 y de la aplicación del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, y, por lo tanto, debe derogarse con efecto a partir de dicha fecha.

## **9. Decisión de Ejecución (UE) 2016/578 de la Comisión, de 11 de abril de 2016, por la que se establece el Programa de Trabajo relativo al desarrollo y a la implantación de los sistemas electrónicos previstos en el Código aduanero de la Unión**

La presente Decisión, fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea, con fecha de 11 de abril de 2016 siendo de plena aplicación desde el día siguiente a la fecha de su publicación, esto es, el 12 de abril de 2016.

El artículo 280 del Reglamento (UE) 952/2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU) atribuye a la Comisión la obligación de elaborar un programa de trabajo cuya importancia reviste particularmente en



establecer las medidas de transitorias relativas a los sistemas electrónicos y del plazo para la implantación de aquellos sistemas que aún no están operativos.

En respuesta a dicha atribución, se publica la Decisión de Ejecución 2016/578 que contiene el Plan de Trabajo que recoge la lista de los sistemas electrónicos que deben preparar y desarrollar los Estados Miembros a fin de que el CAU pueda aplicarse en la práctica.

**10. Reglamento Delegado (UE) 2016/757 de la Comisión, de 3 de febrero de 2016, por el que se determinan aquellas operaciones relacionadas con la aplicación de reglamentos agrícolas que exigen la introducción de información en el Sistema de Información Aduanera**

El 3 de febrero de 2016 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, con plena aplicación desde el próximo 1 de septiembre de 2016, el Reglamento de ejecución (UE) 2016/757 de la Comisión, por el que se determinan aquellas operaciones relacionadas con la aplicación de reglamentos agrícolas que exigen la introducción de información en el Sistema de Información Aduanera.

El presente Reglamento tiene por objeto garantizar que las autoridades competentes estén en condiciones de responder rápidamente a las emergencias de salud pública para lo que es de suma importancia el seguimiento y el rastreo de los movimientos de los productos sujetos a la reglamentación agrícola.

Con ese fin, el articulado del presente Reglamento recoge la obligación para todos los operadores de facilitar información relativa a la importación, exportación, tránsito y almacenamiento temporal así como movimientos dentro de la UE de los productos sujetos a la reglamentación agraria al Sistema de Información Aduanera (SIA).

**11. Decisión nº 1/2016 de la Comisión Mixta UE-AELC sobre el Tránsito Común, de 28 de abril de 2016, por la que se modifica el Convenio de 20 de mayo de 1987 relativo a un régimen común de tránsito**

El pasado 28 de abril de 2016 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea, con plena aplicación desde el 1 de mayo de 2016, la Decisión nº 1/2016 de la Comisión Mixta UE-AELC sobre el Tránsito Común por la que se modifica el Convenio de 20 de mayo de 1987 relativo a un régimen común de tránsito.

Con el objeto de garantizar un correcto funcionamiento del comercio entre la Unión y las Partes contratantes del Convenio, el régimen común de tránsito debe armonizarse con el régimen de tránsito de la Unión establecido en el

Reglamento (UE) 952/2013 y sus actos delegados y de ejecución en la mayor medida posible. Con este objetivo, es indispensable introducir modificaciones en el Convenio y sus apéndices, tanto de contenido, como de terminología.

Las modificaciones contenidas en esta Decisión fueron presentadas y debatidas en el seno del grupo de Trabajo UE-AELC sobre tránsito común y simplificación de formalidades en los intercambios de mercancías y la propuesta de Decisión de la Comisión Mixta UE-AELC por la que se modifica el Convenio fue aprobada por dicho grupo de Trabajo. Por consiguiente, el Convenio de 20 de mayo de 1987 relativo a un régimen común de tránsito debe modificarse según dispone esta Decisión.

## **12. La Comisión Europea publica las Guías orientativas del Código Aduanero de la Unión**

La Comisión Europea ha publicado a través de su página web las Guías Orientativas acerca de determinadas cuestiones relativas al Código Aduanero de la Unión (CAU) y sus normas de desarrollo.

En particular, las Guías publicadas versan sobre las siguientes cuestiones:

- Guía general sobre decisiones aduaneras
- Integración de datos y armonización
- Operador Económico Autorizado
- Informaciones Arancelarias Vinculantes (IAV)
- Valor en aduana
- Deuda aduanera y garantías
- Formalidades a la entrada e importación
- Simplificaciones
- Tránsito y estatuto aduanero
- Regímenes especiales
- Exportación

Estas guías se configuran como documentos de naturaleza explicativa e ilustrativa, quedan subordinados al contenido de la legislación aduanera.

## II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 17 de febrero de 2016, asunto C-124/15

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio derivado de la clasificación arancelaria de unos comprimidos efervescentes denominados comercialmente "Calcium-Sandoz Forte 500mg"*

En primer lugar, aclara el Tribunal que el producto controvertido en el litigio principal es un preparado cuyo componente esencial es el calcio, destinado a ser ingerido una vez es disuelto en agua. Cada comprimido efervescente contiene 500 mg de calcio, figurando además en la caja que contiene dicho producto y en el prospecto información sobre el mismo, en particular, su dosificación, su indicación como producto destinado a la prevención y el tratamiento del déficit de calcio y su sustancia activa.

En relación con el producto de referencia, conviene señalar que la dosis diaria recomendada es, para adultos, de uno a tres comprimidos efervescentes, es decir, entre 500 mg y 1.500 mg de calcio al día. Por otro lado, la dosis necesaria para la alimentación en general es de 800mg.

El litigio principal se centra en determinar si el producto controvertido está comprendido en la partida 3004 de la nomenclatura combinada (en adelante, "NC") cuyo tenor establece que la citada partida comprenderá:

*"Medicamentos (excepto los productos de las partidas 3002, 3005 o 3006) constituidos por productos mezclados o sin mezclar, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados (incluidos los administrados por vía transtermina) o acondicionados para la venta al por menor "*

En este sentido, establece el Tribunal que si bien las notas de los capítulos de la NC constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del Arancel, y proporcionan elementos válidos para su interpretación, en concreto, y respecto a las notas explicativas elaboradas, no tienen la consideración de jurídicamente vinculantes.

De conformidad con lo anterior, y en el caso que aquí nos ocupa, con independencia de que la Nota Explicativa relativa al capítulo 30 de la NC prevea que un producto está comprendido en dicho capítulo si la dosis diaria de vitaminas es tres veces mayor que la aportación diaria recomendada, establece el Tribunal que la citada Nota Explicativa no puede interpretarse en el sentido de dicho contenido necesariamente sea tres veces mayor a la cantidad diaria recomendada.

Así, y por el tenor de la partida 3004 de la NC, siempre que la cantidad de vitaminas sea perceptiblemente superior a la necesaria para la alimentación en general, procede la clasificación del producto en dicha posición.

En consecuencia, falla el Tribunal manifestando que los comprimidos efervescentes objeto de litigio se clasificarán como medicamentos según la partida 3004 de la NC, por contener vitaminas cuya dosis es perceptiblemente superior a la necesaria para la alimentación en general, con independencia de que dicha dosis no sea tres veces superior a esta.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 21 de enero de 2016, asunto C-430/14**

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio en relación con la determinación del valor en aduana de mercancías importadas de los Estados Unidos de América para despacharlas a libre práctica en el territorio de la Unión Europea*

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 Letonia y el Sr. Stretinskis, en relación con la determinación del valor en aduana de mercancías importadas de los Estados Unidos de América para despacharlas a libre práctica en el territorio de la Unión Europea.

Con respecto al litigio principal, el Sr. Stretinskis importó, desde los Estados Unidos, ropa usada para despacharla a libre práctica en el territorio de la Unión. En este sentido, en los documentos administrativos que fueron elaborados, el Sr. Stretinskis calculó el valor en aduana de estas mercancías con arreglo al método del valor de transacción y a partir del (i) precio total indicado en las facturas emitidas por las sociedades vendedoras y (ii) del coste del transporte por vía marítima.

Tras un procedimiento de inspección, las autoridades aduaneras de Letonia expusieron sus dudas acerca de la exactitud de los valores declarados, en particular, porque el administrador de las sociedades vendedoras era el hermano del Sr. Stretinskis. Al considerar que se trataba de personas vinculadas en el sentido del artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93, la Administración tributaria del Estado, mediante resolución de 22 de julio de 2010, realizó una nueva determinación del valor en aduana de las mercancías con arreglo al artículo 31 del Código aduanero.

En este punto, se decide suspender el procedimiento, y plantear al Tribunal si el artículo 143, apartado 1, letra h), del Reglamento nº 2454/93 debe interpretarse en el sentido de que un comprador, persona física, y un vendedor, persona jurídica, cuyo directivo es el hermano de ese comprador, deben considerarse personas vinculadas en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero.

Responde el TJUE que, cuando, en circunstancias como las del litigio principal, una persona física dispone, en el seno de una persona jurídica, de la facultad de influir en el precio de venta de mercancías importadas en beneficio de un comprador al que le une una relación de parentesco, la circunstancia de que el vendedor sea una persona jurídica no impide que el comprador y el vendedor de esas mercancías puedan considerarse vinculados en el sentido del artículo 29, apartado 1, letra d), del Código aduanero.

Por tanto el TJUE concluye afirmativamente, señalando que efectivamente serían consideradas personas vinculadas en el sentido de la disposición anterior, toda vez que el pariente de ese comprador dispone efectivamente de la facultad de influir en el precio de venta de dichas mercancías en beneficio del comprador.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 25 de febrero de 2016, asunto C-143/15**

*Petición de decisión prejudicial sobre la Nomenclatura Combinada – Partidas 8517, 8521, 8531 y 8543 – Clasificación arancelaria de la mercancía denominada "multiplexor de vídeo"*

En la presente sentencia el TJUE se pronuncia sobre la clasificación arancelaria más adecuada para el producto conocido como "multiplexor de vídeo".

G.E Security, una compañía especializada en la venta de sistemas de protección de alta tecnología, ha desarrollado un sistema de protección denominado «multiplexor de vídeo». Este producto solo se puede adquirir en los establecimientos especializados en la venta de dispositivos de seguridad y sistemas de vigilancia.

El «multiplexor de vídeo» cumple tres funciones diferentes. En primer lugar, lleva a cabo una función de grabación y reproducción de imágenes y sonidos, estando preparado para recibir imágenes y sonidos y reproducirlos, así como recibir señales procedentes de sensores. En segundo lugar, el «multiplexor de vídeo» cumple una función de alarma, disponiendo de una señal de alarma integrada que puede configurarse para que se active un dispositivo que emite señales acústicas o luminosas. En tercer lugar, el «multiplexor de vídeo» permite transmitir y recibir datos en red.

En octubre de 2008 G.E. Security solicitó al inspector de aduanas competente una solicitud de Información Arancelaria Vinculante (IAV) en relación a tres multiplexores de vídeo, proponiendo su clasificación bien en al subpartida 8546 70 90, bien en la 8531 10 30 de la Nomenclatura Combinada (NC).

El inspector de aduanas competente clasificó los tres multiplexores de vídeo en la subpartida 8521 90 00 de la NC. Debido a esta decisión G.E. Security presentó una reclamación y recurso de apelación, ambos desestimados por la

autoridad competente. Seguidamente, interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente quien, a su vez, decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las partidas 8517, 8521, 8531 y 8543 de la NC en el sentido de que procede clasificar en una de estas partidas un producto como el «multiplexor de vídeo», que ha sido diseñado para funcionar integrado en un sistema que, por un lado, puede analizar imágenes y sonidos procedentes de cámaras y sensores de alarma conectados al mismo y, si se desea, puede grabar, almacenar, tratar y reproducir imágenes y sonidos en un monitor conectado, y que, por otro, al detectar las imágenes y los sonidos de que se trate, genera un aviso de alerta que es enviado por correo electrónico a uno o a varios usuarios conectados al sistema, y, en su caso, activa un mecanismo que emite señales acústicas o luminosas?».

En consecuencia con esta pregunta, el Tribunal recuerda que la nota 3 de la sección XVI de la NC establece que «las máquinas concebidas para realizar dos o más funciones diferentes, alternativas o complementarias, se clasifican según la función principal que caracterice al conjunto».

Teniendo esto en cuenta, y en línea con lo que había observado el Gobierno neerlandés y la Comisión, el Tribunal remarca que «las otras funciones del multiplexor de vídeo, a saber, la de alarma y la relativa al ámbito de la red, sólo constituyen funciones accesorias dirigidas a mejorar el funcionamiento del sistema en el que está integrado».

Por lo tanto, la sentencia establece que la NC debe ser interpretada en el sentido de que una mercancía de las características de la denominada «multiplexor de vídeo», objeto del litigio principal, debe ser clasificada en la partida 8521, sin perjuicio de la apreciación que realice el órgano jurisdiccional remitente de todos los antecedentes de hecho de que tenga conocimiento.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 10 de marzo de 2016, asunto C-499/14**

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio en relación con la clasificación arancelaria de sistemas combinados de video y de altavoces*

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 Bélgica y la entidad VAD BVBA (en lo sucesivo VAD) y su administrador, el Sr. Van Aert, en relación con la clasificación arancelaria de sistemas combinados de video y de altavoces.

Con respecto al litigio principal, VAD en su condición de agente de aduanas, instó el registro de tres declaraciones de importación IM4 ante los servicios aduaneros competentes de Amberes para el despacho a libre práctica y el despacho a consumo de sistemas combinados de video y audio, que integran, por una parte, un aparato compuesto por un reproductor de DVD, una conexión USB, un sintonizador de FM, una pantalla de cristal líquido (LCD) de TFT, un reproductor MP 3 y un sintonizador de televisión y, por otra parte, altavoces desmontables.

Dichas mercancías fueron desmontadas para su transporte y los diferentes elementos fueron declarados por separado en las declaraciones de importación, clasificando los aparatos en dos partidas arancelarias diferentes de la NC: por una parte, los sistemas combinados de audio y video en la subpartida 8518 1095 90 de la NC, sujeta al pago de derechos de aduana al tipo del 2,5 %, y, por otra parte, los altavoces desmontables en la subpartida arancelaria 8521 9000 90 de la NC, sujeta al pago de derechos de aduana al tipo del 4,5 %.

Por consiguiente, los sistemas combinados de audio y video y los altavoces no se declararon conjuntamente en la partida 8521.90.00.90 de la NC, sujeta al pago de derechos de importación del 13,9 %.

Ante dichas circunstancias, las autoridades belgas iniciaron un procedimiento al considerar que los sistemas combinados de audio y vídeo y los altavoces deberían haber sido considerados como juego o surtido de mercancías y haberse clasificado conjuntamente en la partida arancelaria 8521 9000 90 de la NC, condenando a la entidad al pago de una multa y al pago de los derechos de importación eludidos.

En este punto, se decide suspender el procedimiento, y plantear al Tribunal sí, la regla 3, letra b), de las Reglas Generales para la Interpretación de la NC se puede interpretar en el sentido de que mercancías como las que son objeto del litigio principal, que se presentaron al despacho de aduanas en embalajes separados y no se embalaron conjuntamente hasta que se hubo efectuado esta operación, pueden, no obstante, ser consideradas como «mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor» en el sentido de esta regla y, en consecuencia, clasificarse en una misma partida arancelaria.

Responde el TJUE a la cuestión anterior de forma afirmativa, condicionando dicha consideración a que en el momento del despacho de aduanas se desprenda claramente, de otros factores objetivos, que dichas mercancías forman un todo unitario y están destinadas a ser vendidas como tal en el comercio al por menor.

Asimismo señala el Tribunal que dichos factores objetivos, pueden deducirse de elementos característicos tales como el transporte de la mercancía, la facturación, el tratamiento conjunto de la misma, el destinatario, su presentación visual, etc. No obstante, compete al órgano jurisdiccional nacional apreciar las circunstancias pertinentes a efectos de constatar si las mercancías objeto del litigio principal se presentaron en forma de juegos o surtidos.

## **5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016, asunto C-198/16**

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio derivado sobre la clasificación arancelaria de los scooters con motor diseñados para el uso por personas con invalidez.*

Entre los 2004 y 2007 los demandantes presentaron declaraciones de despacho a libre práctica para determinados *scooters* de movilidad importados en el Reino Unido. Dichos *scooters* fueron declarados en la partida 8713 de la NC como “sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión”. Conforme a lo dispuesto para los productos clasificados en esta partida, dichos *scooters* se despacharon a libre práctica sin imposición de derechos de aduana, previo pago del tipo reducido del impuesto.

A raíz de una inspección tributaria, la administración giró liquidación complementaria al operador por entender que los *scooters* debían ser clasificados en la partida 8703 de la NC como “vehículos automóviles concebidos principalmente para el transporte de personas”.

En estas circunstancias surge la disputa al entender el Tribunal inglés que los *scooters* pueden ser utilizados por personas que no tengan ningún grado de invalidez, mientras que el operador defiende el fin principal de estos vehículos para personas con invalidez con independencia de que cualquier persona pueda hacer uso de ellos. Por esta cuestión se eleva cuestión prejudicial, en concreto para identificar si “para inválidos” significa únicamente para uso por inválidos o destinado principalmente a personas con invalidez.

El Tribunal de Justicia establece que la diferencia entre las partidas en conflicto radica en que la partida indicada por el operador se refiere a un medio de transporte para personas inválidas mientras que la defendida por la administración inglesa se refiere a medios de transporte para personas en general.

Continúa el Tribunal explicando que la clasificación arancelaria no tiene en cuenta el uso posible sino el uso previsto apreciado en función de las características y de las propiedades objetivas del producto en la fecha de importación. Este razonamiento confirma que la circunstancia de que los



vehículos controvertidos en el litigio principal puedan ser utilizados, en su caso, por personas no inválidas es irrelevante a efectos de la clasificación de esos vehículos en la partida 8713 de la NC, dado que esos vehículos por destino inicial no convienen a otras personas que no sufran alguna invalidez.

Por último concluye el Tribunal que por el término "inválido" debe interpretarse que designa a las personas que sufren una limitación no marginal de su capacidad para caminar, siendo irrelevante la duración de esta limitación y la posible presencia de otras limitaciones de capacidades.

## **6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 26 de mayo de 2016. Asunto C-286/15**

*Petición de decisión prejudicial sobre la Nomenclatura Combinada en relación con la clasificación arancelaria del GLP.*

En la presente sentencia el TJUE se pronuncia sobre la clasificación arancelaria más adecuada para el gas licuado de petróleo, conocido también como GLP.

El motivo por el que se eleva la cuestión prejudicial que va a ser objeto de análisis es que "Latvijas popana gaze" clasificó el GLP que había importado en Letonia desde Rusia en la sub-partida 2711 19 00 lo que llevó a aplicar a dicha mercancía un tipo de arancel 0%. Sin embargo, la Administración Tributaria letona, basándose en la información contenida en los documentos de dicha sociedad, estimó que las sustancias predominantes en dicho GLP eran el propano y el butano, con mayor presencia del propano, por lo que clasificó el referido GLP en la sub-partida 2711 12 97.

Ante la reclamación del operador que defiende que no puede conocer la cantidad exacta de componentes que forman el GLP y que por ende no conoce cuál es el elemento que le otorga el carácter sustancial a la mercancía, el Tribunal letón decide elevar cuestión prejudicial frente al Tribunal que ahora resuelve cuestionándose en definitiva si las reglas , letra b) y 3, letra b) de las Reglas Generales de Interpretación de la NC deben interpretarse en el sentido de que el carácter esencial del GLP viene determinado por todos sus elementos y no puede separarse por componente o en cambio debe atenderse a aquel que se halle presente en mayor proporción volumétrica.

Frente a la cuestión elevada, el alto Tribunal señala que no es posible determinar el carácter esencial del GLP en función del producto que se identifique en mayor proporción ya que las características determinantes que llevan a definir el carácter esencial no son necesariamente la presencia en mayor o menor medida de un elemento sino identificar cuáles son las características fisicoquímicas de los elementos que dan lugar al GLP y concretamente cuál es su capacidad calorífica. Como esto no es fácilmente identificable, entiende el Tribunal que el carácter sustancial lo definen todos los componentes no pudiendo identificar como tal aquel que se presente en mayor proporción en la mezcla.

Dicho lo anterior, el TJUE concluye que no habiendo una partida específica donde clasificar el GLP, debe clasificarse dentro de la partida 2711 19 00 de la NC, esto es, "los demás gases de petróleo licuados".

## **7. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de abril de 2016. Asunto C-233/15**

*Clasificación arancelaria de mezcla de aceites vegetales. Nomenclatura combinada anexo I Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, 23 de julio de 1987 subpartidas 15179091 y 15180031*

El supuesto analizado por parte del TJUE parte del hecho de que la compañía Oniors Bio realizó una serie de importaciones de una mezcla de aceites vegetales fijos y/o fluidos que estaban compuestos en un 88% por aceite de colza y en un 12% por aceite de girasol. De acuerdo con la información proporcionada por la compañía, la mezcla de aceites no estaba destinada a ser utilizada para la alimentación, sino únicamente para fines técnicos, no descartando el hecho de que con motivo del proceso tecnológico utilizado el producto final pudiera contener sustancias nocivas para la salud.

Como consecuencia de lo anterior, la compañía clasificó este producto en la subpartida 15180031 de la Nomenclatura Combinada (en adelante, NC), es decir, en la partida de mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites animales o vegetales comestibles no destinada a uso alimenticio.

No obstante, las autoridades aduaneras tras realizar un examen parcial de las mercancías, llegaron a la conclusión de que las mismas no contenían sustancias nocivas, por lo que procedieron a reclasificar las mercancías en bajo el epígrafe 15179091 (Margarina; mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites), el cual en líneas generales, tiene un arancel asociado mayor que el de sustancias "no alimentarias".

De acuerdo con lo anterior, la cuestión planteada ante el TJUE por parte de Oniors Bio es la relativa a la correcta calificación de las mercancías importadas, es decir, conocer si las mismas deben ser incluidas bajo el epígrafe 1518 (tal y como se declararon inicialmente) o bajo el 1517 (tal y como corrige la administración tributaria española) y si los medios de prueba empleados por parte de la AEAT prevalecen.

Dicho lo anterior, el TJUE considera que de cara a calificar la mezcla de aceites vegetales como "no aptos para un uso alimenticio" y por ende clasificarlo bajo el epígrafe 1518 de la NC, no es indispensable que dichos bienes se hayan hecho impropios para el uso alimenticio de manera irreversible mediante una acción deliberada durante el proceso de fabricación, sino que sería suficiente con que forme parte de las mezclas no alimenticias por sus características y propiedades objetivas, así como por su correspondiente destino.

Así pues, y de acuerdo con lo anterior, concluye el TJUE que es cierto que es relevante la información facilitada por parte del importador o proveedor del producto de cara a conocer estas "propiedades objetivas", pero que también son valorables las conclusiones obtenidas por parte de las autoridades tributarias en trabajos empíricos que se realicen sobre muestras del producto.

No obstante lo anterior, y en caso de que no exista un análisis detallado de la mercancía importada, el hecho de que en el muestreo aleatorio realizado por parte de la Autoridad Tributaria se encuentren elementos que afecten a la consideración de "apto para uso alimentario" del producto, no ha de resultar complemente vinculante a la hora de determinar la partida correcta del producto, sino que se tendrá que atender también a la calificación realizada por el productor conjuntamente con otros hechos facticos que puedan ayudar para la correcta calificación.

## **8. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 9 de junio de 2016. Asunto C-288-15, Medical Imaging Systems GmbH**

*Arancel Aduanero Común - Clasificación arancelaria - Subpartida 6211 3310 00 0 - Delantales de protección contra las radiaciones*

La petición de decisión prejudicial se presenta en el marco de un litigio surgido entre el Tribunal Tributario de Múnich y la entidad *Medical Imaging Systems* (en adelante, "MIS") en relación con la clasificación arancelaria de unos productos de protección contra radiaciones.

MIS considera que los citados productos deberían de haberse clasificado en la subpartida 8110 90 00 de la Nomenclatura Combinada ("Antimonio y sus manufacturas, incluidos los desperdicios y desechos; los demás") porque contienen una proporción predominante de antimonio lo que les proporciona su carácter esencial.

Por otro lado, la Administración consideró que éstos debían de clasificarse en la subpartida 6211 33 10 00 0 de la Nomenclatura Combinada ("Conjuntos de abrigo para entrenamiento o deporte, monos y conjuntos de esquí y bañadores, las demás prendas de vestir; de fibras sintéticas o artificiales; prendas de trabajo") debido a su apariencia exterior y su destino.

A la vista de lo anterior lo que se pregunta en esencia es si la Nomenclatura Combinada (en adelante, "NC") debe interpretarse en el sentido de que un delantal de protección contra las radiaciones como los controvertidos en el asunto principal deba clasificarse en la subpartida 6211 33 10 00 de la NC, basándose en su apariencia exterior o su destino o si, por el contrario, su clasificación depende asimismo de los artículos que le confieran su carácter esencial de prenda de protección contra las radiaciones, pudiendo en tal caso suceder que dichos artículos justificaran su clasificación en otra partida distinta de la NC, y concretamente en la partida 8110 de la NC.

En primer lugar, el TJUE recuerda que el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos.

Asimismo, se reitera la jurisprudencia de que el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicho producto. Por otra parte, se enfatiza en que el destino del producto sólo es un criterio pertinente si la clasificación no puede realizarse exclusivamente conforme a las características y propiedades objetivas del producto.

Tras el análisis de las distintas subpartidas, el TJUE concluye que la 6211 33 10 00 0 es la más específica y que, por tanto, tendrá prioridad sobre las demás.

Por último, el TJUE reitera que la clasificación de las mercancías "según la materia que les confiera su carácter esencial" procederá únicamente cuando no exista una partida arancelaria específica para la clasificación de las mercancías.

## **9. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sentencia de 16 de junio de 2016, asunto C-291/15**

*Petición de decisión prejudicial ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en el marco de un litigio relativo a un recurso que tiene por objeto la anulación de una resolución por la que se corregía el valor en aduana de las mercancías importadas por una sociedad, y se le aplicaba una liquidación complementaria de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido.*

Una sociedad mercantil con domicilio social en Hungría realizó, a través de su representante aduanero, los trámites necesarios para el despacho a libre práctica de diferentes mercancías procedentes de China. La aduana, tras autorizar su despacho a libre practica previa inspección fiscal parcial, ordenó un control a posteriori de esa declaración basándose en el artículo 78 del Código aduanero.

Tras concluir el procedimiento de control a posteriori mencionado, la aduana rechazó el valor indicado en la declaración fijando un valor definitivo superior al previamente declarado por la Compañía, el cual había sido calculado sobre la base del valor de transacción de conformidad con el artículo 29 del Código aduanero.

Por su parte, la autoridad aduanera confrontó la factura comercial que le fue presentada con los libros y documentos contables del importador, así como con la certificación bancaria aportada por la Compañía, constatando que el importe que figuraba en esos documentos concordaba con el contenido de la

declaración presentada en la aduana. Sin embargo, estimó igualmente que los valores declarados para la mercancía de referencia se correspondían con un precio facturado excepcionalmente bajo en relación con los valores estadísticos medios disponibles de mercancías comparables, poniendo así en duda la exactitud de los mismos.

Tras haber sido solicitada por parte de dicha autoridad aduanera demostración de que el valor declarado era correcto sin que fuera aportada por la Compañía nueva documentación acreditativa a estos efectos, procedió el citado organismo a calcular el valor en aduana de las mercancías importadas a partir del valor de transacción de mercancías similares, concluyendo que seguía albergando dudas acerca de la exactitud del valor declarado en la declaración presentada en la aduana por el representante aduanero de la Compañía.

Sobre la base de las circunstancias mencionadas, se plantea ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial consistente en determinar si el método de cálculo de valor en aduana basado en el valor de transacción de mercancías similares debe ser utilizado, cuando se estime que el valor de transacción declarado por una Compañía comparado con la media estadística de los precios de compra es irrazonablemente bajo, a pesar de que la autoridad aduanera no cuestione la autenticidad de la factura o del certificado de transferencia presentados para la justificación del precio efectivamente pagado por las mercancías importadas, sin que por su parte el importador haya aportado pruebas adicionales demostrativas del mismo.

En primer lugar, y en lo que se refiere a si las dudas de la autoridad aduanera eran fundadas, y a si la misma proporcionó a la entidad afectada una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista sobre los motivos en los que las mismas se basan, establece el Tribunal que el precio declarado por la Compañía era inferior en más de un 50% al precio medio estadístico, entendiéndose así que dicha diferencia es suficiente justificación a estos efectos. Por otro lado, constató el Tribunal que si bien la autoridad aduanera solicitó nueva documentación demostrativa de la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas, la Compañía no aportó documentos nuevos, limitándose a declarar que había pagado a su vendedor el valor indicado en la factura.

Del conjunto de las anteriores manifestaciones responde el Tribunal a la cuestión prejudicial planteada, concluyendo que el método de determinación del valor en aduana basado en el valor de transacción de mercancías similares debe ser usado cuando el valor declarado se considere anormalmente bajo en relación con los precios de compra estadísticos medios aplicados en la importación de mercancías similares, a pesar de que las autoridades aduaneras no cuestionen la autenticidad de la factura y del certificado de transferencia presentados para justificar el precio efectivamente pagado, siempre que el importador, en respuesta a un requerimiento formulado por la

autoridad aduanera a estos efectos, no aporte pruebas o información adicional para demostrar la exactitud del valor de transacción declarado correspondiente a las mercancías objeto de importación.

#### **10. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de julio de 2016. Asunto C-97/15, Sprengen**

*Arancel Aduanero Común - Nomenclatura Combinada - Partidas 8471 y 8521 - Notas Explicativas ATI - Screenplays*

En los ejercicios 2007 y 2008, la entidad Sprengen presentó, en nombre y por cuenta propios, varias declaraciones a favor de su mandante para el despacho a libre práctica de unos aparatos conocidos como "screenplays".

Dichos dispositivos son aparatos que permiten almacenar archivos multimedia en su disco duro y reproducirlos en un televisor o monitor de vídeo con la ayuda de un puerto *firewire* o USB instalado en los *screenplays*.

Sprengen declaró dichos *screenplays* en la subpartida 8471 70 50 de la NC, como "unidades de memoria de disco duro", a las que corresponde un derecho de aduana del 0 %. No obstante las autoridades neerlandesas consideraron que dichos aparatos debían ser clasificados como "aparatos de reproducción de imagen y sonido (vídeos)" en la subpartida 8521 90 00 de la NC, a la que corresponde un derecho de aduana del 13,9 %.

Así pues, la cuestión prejudicial se centra esencialmente en determinar la correcta clasificación bien en la partida 8471 o 8521 de este tipo de productos cuya función consiste, por una parte, en almacenar archivos multimedia y, por otra, en reproducirlos en un televisor o monitor de vídeo.

En este sentido, el TJUE viene a señalar que de acuerdo con la descripción específica de la partida 8471 de la NC, ésta comprende en particular las "máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades", mientras que la partida 8521 de la NC incluye los "aparatos de grabación o de reproducción de imagen y sonido (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporado".

Adicionalmente, el TJUE señala que de la nota 3 de la sección XVI de la NC que comprende los capítulos 84 y 85 de dicha Nomenclatura indica que las combinaciones de máquinas de diferentes clases destinadas a funcionar conjuntamente y que formen un solo cuerpo, así como las máquinas concebidas para realizar dos o más funciones diferentes, alternativas o complementarias, se clasifican según la función principal que caracterice al conjunto.

Dicho lo anterior, el TJUE recuerda que los aparatos de que se trata en el litigio principal desempeñan funciones que por sí solas permiten clasificarlos en las dos partidas, pero que la función principal de dichos aparatos es la reproducción de imagen y sonido por lo que considera que en un principio deberían clasificarse en la partida 8521 de la NC, que se refiere específicamente a los aparatos de reproducción de imagen y sonido.

En este punto, de cara a descartar la posible reclasificación bajo otra partida, desea analizar si su conclusión puede quedar desvirtuada por el hecho de que la Nota Explicativa relativa a la partida 8521 haga mención a que será de aplicación dicha partida "únicamente a los aparatos que se destinen a la reproducción de imágenes y sonido".

En este sentido, el Tribunal considera que el uso del término "únicamente" no permite excluir todo aparato que cumpla también otras funciones distintas de la de la reproducción de imagen y sonido, sino que sirve para distinguir estos aparatos de aquéllos, denominados "aparatos combinados de grabación y de reproducción de imagen y sonido (vídeo)".

Adicionalmente a lo anterior, el TJUE procede examinar si la interpretación de la norma realizada puede quedar alterada por las disposiciones del Acuerdo de las Tecnologías de la Información (ATI) existentes y traídas a colación por parte de Sprengen. En este sentido, el TJUE concluye que ni el apéndice A ni el B el ATI son de aplicación al presente caso en tanto que se la función principal de esos aparatos consiste en la reproducción de imagen y sonido, y no en el almacenamiento de datos, por consiguiente, dichos aparatos no están incluidos en la NC 8471 ni en el concepto de "unidades de memoria de formato específico".

Así pues, y de acuerdo con las consideraciones anteriores el TJUE considera que los *screenplays* cuya función consiste, por una parte, en almacenar archivos multimedia y, por otra, en reproducir tales archivos en un televisor o monitor de vídeo, pertenecen a la partida 8521 de la NC.

#### **11. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 12 de mayo de 2016. Nº recurso 2466/2010**

*Artículos 80 y siguientes Reglamento CEE 2454/1993 de Aplicación del Código Aduanero Comunitario – Sistema de Preferencias Generalizadas – Liquidación Derechos Arancelarios*

La Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de Barcelona, tras realizar una comprobación a la sociedad recurrente (obligado tributario beneficiario del procedimiento simplificado de domiciliación) en relación con unas operaciones realizadas en el segundo trimestre del año 2002, procedió a practicar una liquidación complementaria, por entender que la sociedad recurrente no había justificado debidamente los beneficios preferenciales en razón de origen en los

correspondientes DUAs. Por ello, practicó una liquidación por el diferencial existente entre el tipo puntualizado por la sociedad recurrente, y el tipo arancelario de terceros países.

La Administración expuso que la documentación aportada por la sociedad recurrente para justificar el origen, y por tanto la concesión de esos beneficios preferenciales, son fotocopias del FORM A presuntamente emitidos por las autoridades cubanas. Esta documentación luego no se justificó con originales de los certificados de origen, y tampoco se justificó con la documentación que los originales de los certificados de origen hayan sido presentados a la aduana de control. Asimismo, no se acreditó que, aún en el supuesto de que la documentación fuera la correcta, que se presentara en el plazo de diez meses de vigencia del artículo 90 ter 1 Reglamento 2454/1993. Y aun admitiendo que se presentasen en ese plazo de vigencia, tampoco justificaron los despachos parciales efectuados, es decir, no demostraron que tenían saldo para introducir los cigarros habanos.

Esta conclusión alcanzada por la Administración Tributaria fue refrendada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la Audiencia Nacional y posteriormente, también, por el Tribunal Supremo. Éste último, ya en su sentencia de 14 de junio de 2012 se pronunció sobre la misma problemática y circunstancias planteadas en el presente caso por la sociedad recurrente.

La cuestión planteada ante el Tribunal se centra en determinar si quedó acreditado o no, que los cigarros habanos consignados en los DUAs controvertidos, pueden beneficiarse del Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG).

En este sentido, señala el Tribunal, que el artículo 80 del citado Reglamento, que la sociedad recurrente entiende vulnerado, dispone que "los productos originarios de los países beneficiarios del SPG podrán acogerse a las preferencias arancelarias a que se refiere el artículo 67 previa presentación de una certificado de origen" o bien mediante la "declaración de factura del exportador".

Por otro lado, este Tribunal ha seguido una línea jurisprudencial en la que el principio de proporcionalidad resulta aplicable en detrimento de las obligaciones formales impuestas por una norma procesal siempre que el sujeto pasivo haya podido justificar por otros medios de prueba el derecho a disfrutar del beneficio fiscal. Sin embargo, lo que la sociedad recurrente considera defectos formales son en realidad ausencia de los requisitos necesarios para acreditar que los productos objeto de importación resultan acogidos al SPG, según el Reglamento 2454/93 de la Comisión o disposiciones de desarrollo.



En atención a lo anterior, el Tribunal concluye que lo que la Sala ha apreciado es no ya el incumplimiento de simples formalidades, sino la falta de acreditación del origen de la mercancía, presupuesto esencial de la aplicación del SPG, por lo que el motivo no puede prosperar.

**12. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 4 de mayo de 2016. N° recurso 542/2014**

*Aduanas – Sanciones formales por incorrecta cumplimentación de los DUAs.*

En la presente sentencia, el TSJ de Madrid se pronuncia sobre la capacidad sancionadora de la aduana frente a un error de forma en la cumplimentación del DUA por parte del operador. En particular se pronuncia sobre diez expedientes sancionadores abiertos a un agente de aduanas que, actuando con representación indirecta, consignó la clave "O" en la casilla 14 del DUA haciendo entender que ostentaba capacidad para actuar en nombre de su representado por operación individual cuando en realidad lo que ostenta es una representación de tipo global que le permite actuar frente a la aduana en todas las operaciones aduaneras de su representado.

En su defensa, la recurrente alega que no existe en realidad un perjuicio para la Administración y que en ningún momento carecía de representación para actuar sino que por error consignó la clave "O" en la clave 14 cuando no debía.

Ante las alegaciones anteriores, el Tribunal considera que el obligado tributario ha presentado una declaración inexacta o incompleta, dado que la clave de autorización de despacho no corresponde con la realidad de la autorización de la que disponía, siendo este un requisito exigido, dado que la inexactitud de este dato desvirtúa los resultados de todos los cruces de comprobación que previamente al levante la administración realiza. Por ello, en virtud del artículo 199.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituye infracción tributaria aun cuando efectivamente no hubo un perjuicio económico.

El Tribunal señala que, aun faltando el dolo como elemento subjetivo del hecho tipificado, la conducta de la sociedad actora debe ser sancionada por falta de diligencia en la confección de los documentos de acompañamiento y por ello merece el calificativo de negligente desestimando así las pretensiones de la misma.

**13. Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 18 de diciembre de 2015. Nº recurso 224/2014**

*Aduanas – Caducidad del plazo de la Administración para exigir el pago de la deuda aduanera*

En la presente sentencia, el TSJ de Castilla la Mancha se pronuncia sobre la caducidad del plazo de la Administración para exigir el pago del arancel comunitario. En particular se pronuncia sobre si resulta de aplicación el plazo de prescripción de tres años a que se refiere el artículo 221.3 del Código Aduanero de la Unión (en adelante "CAC") o el de 4 años que establece el Reglamento (EURATOM CEE) 2988/95 (en adelante, "Reglamento Euratom").

Según la descripción de los hechos, la recurrente importó determinados productos en los ejercicios 2002 a 2005 en los que se habría consignado un precio de importación inferior al realmente pagado por los mismos.

En fecha 24 de julio de 2007 se interrumpió de la prescripción. El 13 de noviembre de 2008 se comunicó el resultado de las actuaciones inspectoras. La ahora recurrente firmó acta de conformidad respecto de la deuda aduanera que, a su juicio, no se encontraba caducada, la correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2005. Asimismo, se firmó acta de disconformidad en relación con la correspondiente al periodo comprendido entre julio de 2003 y noviembre de 2005.

Con fecha 17 de junio de 2011, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha desestimó las reclamaciones económicas administrativas formuladas contra la liquidación anterior.

El único motivo de impugnación que alega la parte actora es la caducidad del plazo de que dispone la Administración para exigir el pago de la deuda aduanera, conforme al artículo 221.3 del CAC (3 años).

La Administración demandada opone que no resulta aplicable al supuesto analizado el plazo referido por resultar aplicable el de prescripción prevista en el artículo 3.1 del Reglamento Euratom (4 años).

En primer lugar, el TSJ hace un breve repaso de la doctrina indicando que en resoluciones anteriores se había considerado como plazo de prescripción el consignado en el Reglamento Euratom (4 años) por considerar que el artículo 221.3 del CAC no representaba una norma especial, por lo que debía prevalecer la norma general contenida en el Reglamento Euratom.

El fundamento último de la doctrina anterior descansaba en el hecho de que el CAC no establecía una disposición de carácter específico a la hora de regular los supuestos como el que era objeto de análisis en dicho procedimiento

(necesidad de reintegrar los beneficios derivados de la elusión de las normas antidumping), objeto de regulación en otras disposiciones de ámbito europeo. Por ello, no cabía considerar, en dichos supuestos, el CAC como norma sectorial aplicable para dispensar la consecuencia prescriptiva pretendida por el sujeto pasivo.

No obstante, en el presente supuesto el TSJ considera que la actuación administrativa recurrida, tiene su fundamento precisamente en las disposiciones contenidas en el CAC, por lo que aquí sí, ha de considerarse que el CAC constituye norma sectorial específica, en el sentido del artículo 3.1 del Reglamento Euratom.

Como consecuencia de lo anterior, el TSJ estima el recurso planteado, confirmando la aplicación del período de prescripción de 3 años.

#### **14. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 421/2016 de 15 de abril de 2016**

*Renta de aduanas – Sujetos pasivos y responsables – Procedimiento de recaudación – Falta de notificación de la liquidación.*

El actor es un agente de aduanas que actuó como representante indirecto de una determinada entidad. El recurrente solicita la anulación de las resoluciones impugnadas alegando los siguientes motivos:

- La falta de notificación de las liquidaciones provisionales de las que se derivan las providencias de apremio.
- La ausencia de un acuerdo de derivación de responsabilidad.
- El hecho de que la Administración se limita a exigir el pago de la deuda apremiada.
- Ninguno de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan la responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria se pronuncia al respecto en relación con los casos de representación indirecta.

En primer lugar, y en línea con las alegaciones realizadas por la Administración demandada, el TSJ de Madrid recuerda que la Ley General Tributaria recoge unos motivos de oposición tasados contra las providencias de apremio. Por tanto, de entre las alegaciones realizadas por la recurrente, sólo entra a analizar la primera (falta de notificación) considerando el resto de motivos aducidos inadmisibles.

Conforme establece el Artículo 201 del Reglamento 2913/1992, del Consejo (en adelante, "CAC") "El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración".

Por su parte, el artículo 213 del CAC señala que "*Cuando existan varios deudores para una misma deuda aduanera, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario*". A la vista de lo anterior, el CAC hace referencia al concepto de deudor ante la aduana, entendiendo por tal a toda persona obligada al pago de la deuda aduanera. Por tanto, en los supuestos ordinarios de nacimiento de la deuda aduanera de importación el deudor será el declarante, y en los casos de representación indirecta, también lo será la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

En este último caso (representación indirecta), ambos (declarante y persona por cuya cuenta se hace la declaración) revisten la naturaleza de deudores principales respondiendo entre sí solidariamente de acuerdo con los artículos 213 del CAC y 35.6 y 36 de la Ley General Tributaria.

Por tanto, el TSJ de Madrid concluye que se trata de un caso de obligación solidaria, que no debe confundirse con la responsabilidad solidaria que regula la Ley General Tributaria. Por tanto, al existir una cotitularidad en el hecho imponible existe una solidaridad global de la obligación y no una solidaridad exclusivamente referida al pago o cumplimiento de la deuda, que es la que se contempla en los supuestos de responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria.

Sentado lo anterior, el TSJ de Madrid concluye que no es necesaria la declaración de responsabilidad solidaria al agente de aduanas.

En definitiva, establecida la solidaridad en la deuda aduanera entre el importador y el agente de aduanas, y constando que la liquidación fue debidamente notificada al importador, el TSJ de Madrid concluye que las actuaciones de comprobación e investigación de la deuda aduanera entendidas con uno de los obligados solidarios son plenamente válidas y sus efectos alcanzan al otro deudor ante la Aduana, siendo por tanto posible exigir al agente de aduanas, deudor solidario, la deuda aduanera derivada de las actuaciones seguidas con el otro deudor solidario (el importador).

## **15. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 548/2016 de 9 de mayo de 2016**

*Clasificación arancelaria – Cuchillos - Sanciones*

A través del presente recurso la mercantil recurrente impugna varios acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid así como los acuerdos de imposición de sanciones derivados de dichas liquidaciones.

La entidad recurrente importó determinados artículos de cuchillería (cúteres) que clasificó en la posición arancelaria 8214 90 00 00.

La Agencia Tributaria sostiene que dichas mercancías deben de clasificarse en las posiciones arancelarias 8211 93 00 00.

En primer lugar, el TSJ de Madrid realiza una serie de precisiones jurídicas:

- El criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas (sentencias de 16 de junio de 2011, Unomedical, C-152/10, apartado 23; 18 de julio de 2007, Olicom, C-142/06, entre otras).
- El destino del producto puede constituir un criterio objetivo en materia de clasificación arancelaria siempre que sea inherente a dicho producto.
- Cuando la característica objetiva de un producto sea verificable en el momento del despacho en aduanas, la circunstancia de que pueda considerarse que dicho producto vaya a destinarse también a otros usos no puede excluir su calificación jurídica para la interpretación de la nomenclatura combinada.
- Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo.
- La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico.
- Una IAV sólo resulta vinculante para las autoridades aduaneras cuando la invoca su titular o el representante de éste. No obstante, según jurisprudencia del TJUE, un órgano jurisdiccional que conoce de un litigio relativo a la clasificación aduanera de una mercancía y al consiguiente pago de los derechos de aduana puede tomar en consideración como prueba una IAV emitida a favor de un tercero.

En cuanto a la partida propuesta por la mercantil recurrente, el TSJ estima que la partida 8214, subpartida 821490, se refiere a los demás artículos de cuchillería (por ejemplo: máquinas de cortar el pelo o de esquilar, cuchillas de picar carne, y cortapapeles).

En lo que respecta a la partida propuesta por la Agencia Tributaria (partida 8211), ésta se refiere a los cuchillos con hoja cortante o dentada, incluidas las navajas de podar, y sus hojas. La subpartida 8211 93 00 se refiere a los cuchillos, excepto los de hoja fija, incluidas las navajas de podar.

A la vista de las distintas definiciones de las mercancías el TSJ de Madrid concluye que el término cúter se debe asociar directamente a la cuchilla que es la que realiza la función específica para la que va destinada y que no tiene

parangón alguno con las mercancías recogidas en el apartado 82.11 y sus correspondientes subapartados ya que no ni son cuchillos ni navajas. Por lo tanto, habida cuenta que no se trata de cuchillos, será la partida 8214 y su subpartida 90 la que admita los cúteres como demás artículos de cuchillería no incluidos en los anteriores.

## **16. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencias 440/2016 y 441/2016, de 19 de abril de 2016**

*Derechos arancelarios de importación — Hecho imponible.*

Por medio de estas sentencias, el TSJ de Madrid discrepa en la clasificación arancelaria efectuada por la Administración en las liquidaciones impugnadas, anulando en consecuencia las liquidaciones provisionales practicadas.

En concreto, y en lo que se refiere al litigio principal, la primera de las entidades recurrentes declaró inicialmente la partida arancelaria 8529 90 20 00 por la mercancía consistente en partes de proyectores, mientras que la Administración la incluye en la partida 8529 90 92 44. La partida declarada inicialmente está sujeta a un arancel del 0% mientras que a la constatada por la Administración le corresponde un arancel del 5%.

Asimismo, y en las demás reclamaciones, la interesada incluye la mercancía que consiste en diodos emisores de luz en la partida 8541 40 10 00 correspondiente a la descripción de "diodos emisores de luz, incluidos los diodos láser", y la Administración en la 8543709099 "máquinas y aparatos electrónicos con función propia no comprendidos en otra parte del capítulo". La partida declarada inicialmente está sujeta a un arancel del 0% mientras que a la constatada por la Administración le corresponde un arancel del 3,7%.

Por su parte, la segunda de las entidades recurrentes, declaró inicialmente la partida arancelaria 8541 40 10 00 correspondiente a la descripción de "diodos emisores de luz, incluidos los diodos láser", y la partida 8541409000 referente a "los demás dispositivos semiconductores fotosensibles", la partida 8531202090 consistente en "tableros indicadores con diodos emisores de luz" y la partida 8536 69 30 00 relativa a "demás aparatos de conexión, corte para circuitos impresos", siendo los productos importados tiras LED, bombillas LED y lámparas LED, por lo que la partida que corresponde, según la Administración, sería la 8543 70 90 99 "máquinas y aparatos electrónicos con función propia no comprendidos en otra parte del capítulo". La partida declarada inicialmente está sujeta a un arancel del 0% mientras que a la constatada por la Administración le corresponde un arancel del 3,7%.

En ambos casos, la Administración procedió a practicar la propuesta de liquidación provisional por la diferencia tanto en los distintos tipos de gravamen como por la diferencia correspondiente al IVA a la importación.

Con base en lo anterior, el TSJ establece en primer lugar y en relación con el motivo a la no contracción a posteriori de la mercancía, alegado por la entidades recurrentes, que a la vista de la complejidad de la descripción de los datos técnicos de las mercancías resulta razonable la existencia de dudas sobre sus características y la consiguiente clasificación arancelaria, lo que determinaría la procedencia de una liquidación a posteriori, por lo que no cabe considerar que se haya producido caducidad alguna.

Por otra parte, y en lo que se refiere a las clasificación arancelaria realizada por la Administración, en ambos supuestos el TSJ considera que las partidas empleadas por las entidades recurrentes son más concretas y específicas que las empleadas por la Administración, por lo que resultan más ajustadas a la realidad, anulando por tanto las liquidaciones provisionales que habían sido practicadas.

## **17. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 541/2016, de 5 de mayo de 2016**

### *Derechos arancelarios de importación*

La interesada recurrente alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, error en la clasificación de la partida arancelaria de la mercancía en cuestión, conformada por dispositivos de iluminación LED en distintos formatos (tiras, tubos, carcasas, etc.), por considerar que la partida procedente es la 8541 40 90 00.

Considera que no es procedente la partida arancelaria aplicada por la Aduana, en concreto la partida 8543 70 90 99 correspondiente a "*máquinas y aparatos eléctricos con función propia no comprendidos en otra parte del capítulo*".

Asimismo, alega también la recurrente que la liquidación está dictada fuera del plazo máximo de 14 días establecido en el Código Aduanero Comunitario (CAC), toda vez que en el momento de efectuarse la contracción a posteriori de la deuda aduanera, el órgano de liquidación disponía de la misma información que en el momento de efectuarse la liquidación inicial, de manera que la contracción debía realizarse dentro de los dos días siguientes al levantamiento de la mercancía, plazo que, concurriendo alguno de los supuestos previstos en el art. 219 CAC, puede ser ampliado a un máximo de catorce días.

Y por último, la actora invoca la falta de motivación de la culpabilidad en la sanción y la interpretación razonable de la norma.

Con respecto a la posibilidad de que la Administración haya superado el plazo para efectuar la liquidación, el TSJ de Madrid ha traído a colación reiterada jurisprudencia sobre el tema en cuestión, a través de la cual concluye que en el presente caso y a la vista de la complejidad de la descripción de los datos

técnicos de las mercancías resulta razonable la existencia de dudas sobre sus características y la consiguiente clasificación arancelaria, lo que determinaría la procedencia de la liquidación a posteriori. Por ello, no puede considerarse que se haya producido la caducidad que se invoca lo que conduce a que deben desestimarse dichas alegaciones de la demanda.

Asimismo, continúa señalando el TSJ que debe considerarse la liquidación suficientemente motivada, pues tanto la liquidación como la propuesta que integra la motivación de aquella, contienen la expresión de los hechos y elementos esenciales que las originan, así como los fundamentos de derecho, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión, ya que la recurrente no sólo conoce perfectamente el contenido de la liquidación practicada sino que también ha podido formular y así lo ha hecho, las alegaciones y presentar las pruebas que ha considerado oportunas en defensa de sus pretensiones.

Por último, y con respecto a la clasificación arancelaria realizada por la recurrente, el TSJ señala que no cabe clasificar los productos en la subpartida 8541 40 correspondiente a "*diodos, transistores y dispositivos semiconductores similares; dispositivos semiconductores fotosensibles, incluidas las células fotovoltaicas, aunque estén ensambladas en módulos o paneles; diodos emisores de luz; cristales piezoeléctricos montados*", ya que no constituyen diodos (los diodos son solo una parte del dispositivo de iluminación LED) y los dispositivos semiconductores similares, se refieren a productos que trabajan con corrientes alternas como puede ser la producida por electroimanes y no por corriente continua de baja intensidad, como puede ser la eléctrica, siendo esa la forma de funcionar de los aparatos LED.

En concreto, el TSJ señala que en la partida 8543 se deben incluir máquinas y aparatos eléctricos con función propia, no expresados ni comprendidos en otra parte de este capítulo, montajes de dispositivos eléctricos elementales (lámparas, transformadores, condensadores, inductancias, resistencias, por lo que en esa partida se deben clasificarlos productos importados (dispositivos LED), al tratarse de dispositivos eléctricos elementales que funcionan por medios puramente eléctricos.

Por tanto, concluye el TSJ que la recurrente ha declarado de forma incorrecta los dispositivos de iluminación importados por lo que resultaba procedente clasificar los dispositivos de iluminación LED importados respecto de los DUAs recogidos en la propuesta de liquidación, en la subpartida arancelaria 8543 70 90 99 "máquinas y aparatos eléctricos con función propia no comprendidos en otra parte del capítulo " a la que le corresponde un arancel del 3,7%, frente al 0% pretendido por la recurrente.



### III. Doctrina administrativa

#### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 00872-2013, de 18 de febrero de 2016

*Tráfico exterior. Incompatibilidad del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes con la liquidación de derechos de importación como consecuencia del incremento del valor en aduana en el importe de los cánones*

El TEAC se pronuncia en este caso acerca de (i) si procede incrementar el valor en aduana de las mercancías importadas en el importe de los cánones satisfechos a los licenciadores y (ii) la existencia de incompatibilidad en la consideración de los cánones como mayor valor en aduana y a su vez hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En el caso planteado, la Inspección suma al valor en aduana los cánones satisfechos a los licenciadores, al considerar que dichos cánones son pagos indirectos a los vendedores, relacionados con las mercancías que se valoran, y como condición de su venta.

Siguiendo lo establecido en la normativa aduanera, el TEAC determina que para que el importe del canon se adicione al precio de las mercancías para calcular el valor en aduana se requiere:

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

El TEAC entiende que se cumplen las mencionadas condiciones:

- El importe del canon no está incluido en el precio de las mercancías puesto que se determina y liquida con posterioridad a la importación, en el momento en que se comercializa el producto importado.
- El canon está relacionado con la mercancía importada puesto que se importaron artículos que ostentan las marcas comerciales previstas en los acuerdos de licencia suscritos.
- Los licenciadores ejercen control sobre los vendedores, constituyendo el canon una condición de venta de las mercancías.

El cumplimiento de los requisitos anteriores implica la procedencia de la adición del canon satisfecho al valor en aduana de las mercancías.

En relación con la existencia de incompatibilidad entre los derechos de aduana y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el TEAC recuerda lo establecido en su Resolución de 22 de septiembre de 2015:

*"Por otra parte, el valor en aduana (base imponible de los derechos de importación ad valorem), en aplicación del artículo 29 del CAC, que se considera aplicable en el caso en cuestión, es el valor de transacción; es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad (...).*

*El que sobre la cantidad satisfecha en concepto de cánones a (...) ésta tribute en concepto de IRNR mediante la retención e ingreso a cuenta de un 5% del importe íntegro de los cánones y que una parte de aquel mismo importe, precisamente esa parte que mediante datos objetivos y cuantificables sea imputable a las mercancías importadas, no puede deducirse la incongruencia o incompatibilidad referida."*

En este sentido, a juicio del TEAC, aunque para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas se parta de su valor de transacción, ello no implica que los elementos que componen dicho valor formen parte del precio de venta que se satisface por el comprador al vendedor, no existiendo por tanto incompatibilidad entre el IRNR y los derechos de aduanas, ya que ambos gravan hechos imposables distintos.

## **2. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 07046/2012 de 17 de marzo de 2016**

*Trafico exterior – Informaciones Arancelarias Vinculantes - Clasificación arancelaria de mamparas de cristal*

La cuestión de fondo objeto de controversia en el presente recurso se centra en la clasificación arancelaria de determinadas mamparas para baño importadas por la reclamante a las que la Inspección les asigna la subpartida 7610.90.90.00, mientras que la entidad reclamante considera, por el contrario, que la partida correcta es la 7020 00 80 00.

Entre las alegaciones presentadas por la recurrente se indica que la Inspección no ha aportado las IAV emitidas por España en las que se ha basado la liquidación.

A este respecto el TEAC recuerda que las IAV son públicas, de modo que no existe obligación por parte de la Administración de incorporar al expediente tales documentos, sino que basta con su identificación.

Por otro lado, se concede a las citadas IAV un valor interpretativo por el mero hecho de ser públicas.

Asimismo, la recurrente alega que se ha infringido la doctrina de los actos propios puesto que la aduana de Valencia había reconocido en varios expedientes que las mercancías se habían clasificado erróneamente y que la partida correcta era la 7020 00 80 00.

El TEAC tampoco estima esta alegación al considerar que la citada doctrina no es aplicable al caso ni vincula a la Inspección dado que no existe acto propio alguno y la Inspección no está revocando los actos de devolución de la Delegación de Valencia, sino que se trata de actos distintos referidos a importaciones diferentes.

Las conclusiones que alcanza el TEAC en cuanto a la clasificación arancelaria de las mamparas son las siguientes:

- Las mamparas de baño clasificadas en la subpartida 7020 00 80 00 son aquellas que están compuestas de una o varias placas o pantallas de vidrio y perfiles o escuadras de aluminio en alguno de sus lados.
- Las mamparas de baño clasificadas en la subpartida 7610 90 90 00 son aquellas que están compuestas de una o varias placas o pantallas de vidrio o acrílico y perfiles de aluminio todos sus lados.

Por último, la recurrente alega que la Inspección ha liquidado el IVA devengado como consecuencia de la importación, pero no ha contemplado la deducibilidad de mismo.

En este punto, el TEAC estima la pretensión de la recurrente confirmando los criterios de regularización íntegra y neutralidad del IVA.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V4106-15 de 21 de diciembre de 2015**

*Vinculación al régimen aduanero de perfeccionamiento activo de mercancía comunitaria para ser utilizada, junto con mercancía procedente de países terceros, en el proceso de transformación de vehículos cuya producción final se destina a la exportación fuera del territorio aduanero de la Comunidad. Exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la mercancía procedente de territorio comunitario. Justificación de la exención*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en su caso, justificación de la misma, en relación al siguiente supuesto de hecho:

*La consultante se dedica a la transformación de vehículos para usos de seguridad, gran parte de su producción se destina a la exportación a terceros países. Una importante cantidad de materiales sobre los que realiza esa transformación y adaptación son importados de terceros países, por lo que ha*

*estimado la posibilidad de incluir los mismos en un régimen de perfeccionamiento activo, cuya autorización solicitará en su caso. No obstante, el producto compensador resultante, el vehículo transformado, se sustenta sobre un chasis que, en la mayoría de los casos, sería adquirido en territorio comunitario, en España principalmente.*

En relación con el supuesto de hecho anterior, comienza la DGT aclarando que el régimen de perfeccionamiento activo es un régimen aduanero que permite importar al territorio aduanero de la Comunidad, para que sufran operaciones de perfeccionamiento, mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera del territorio aduanero en forma de productos compensadores, sin que las mismas estén sujetas a derecho de importación ni a medidas de política comercial.

En primer lugar, se pronuncia la DGT sobre la posibilidad de vincular determinada mercancía comunitaria para ser utilizada, junto con la mercancía de importación, en el proceso de elaboración del producto final. A este respecto, señala que el citado régimen permite que las mercancías comunitarias se utilicen, junto con las mercancías de importación, en dichas operaciones de transformación cuya vinculación al régimen haya sido previamente autorizada. En este sentido, establece la DGT que dicha autorización dependerá, entre otros datos, de la proporción de las mercancías comunitarias con respecto a las de importación.

En segundo lugar, y respecto a la posibilidad de aplicar la exención en el IVA a la entrega interior de mercancía comunitaria, se remite la DGT al artículo 24.Uno.1º a) de la LIVA, que establece que estarán exentas del Impuesto las entregas de bienes destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en Aduana, así como los que están vinculados a otros regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada de perfeccionamiento pasivo.

En línea con lo anterior, se remite la DGT al artículo 12 del Reglamento del IVA donde se regulan las condiciones para la correcta aplicación de la exención antes mencionada, estableciendo que su aplicación quedará condicionada a la entrega por parte del adquirente de los productos comunitarios de una declaración suscrita por él mediante la cual se manifieste la situación de los bienes que justifica la exención, pudiendo utilizar a estos efectos el formulario disponible en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

De conformidad con lo expuesto, concluye la DGT que las entregas interiores de las mercancías mencionadas estarán exentas de IVA en la medida en que las mismas hayan sido vinculadas al régimen aduanero de perfeccionamiento activo, siendo necesario además que el destinatario de los bienes entregue al

proveedor de los mismos una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación que justifique la exención, pudiendo utilizar para ello el formulario aprobado a estos efectos mediante la Resolución de 13 de marzo de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0615-16 de 15 de febrero de 2016**

*Posibilidad de renuncia al derecho de retención sobre las mercancías declaradas en las aduanas a la importación cuando el sujeto pasivo se ha acogido al sistema de diferimiento del IVA*

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

*El consultante es un representante aduanero con representación directa en todos los despachos aduaneros, con aval presentado ante la aduana para garantizar el levante de las mercancías. Algunos de sus clientes importadores se han acogido al sistema de diferimiento del IVA a la Importación, regulado en el artículo 167 de la Ley 37/1992.*

En primer lugar, la DGT inicia su análisis señalando que de acuerdo con la normativa vigente, y en concreto, tal y como vienen a recoger los artículos 189 y 201.3 del Código Aduanero Comunitario, en el supuesto de representación directa, el representante no tiene la condición de declarante, ni por tanto la de deudor de los derechos de importación, siendo deudor de los mismos el importador, quien en su condición de declarante queda obligado al pago de la deuda aduanera o, en su caso, el representante que actúe en representación indirecta; esto es, en nombre propio y por cuenta ajena, quien también tiene la condición de deudor ante la Aduana.

No obstante lo anterior, en el supuesto de representación directa, esto es, cuando el representante actúa en nombre y por cuenta de su comitente, el representante no será deudor de los derechos de importación, y únicamente será responsable subsidiario de la deuda tributaria por IVA.

Asimismo, la DGT continúa su análisis en lo relativo a la necesidad como condición previa al levante de las mercancías de afianzar el pago, indicando que tanto la Ley General Tributaria como el Código Aduanero disponen que únicamente se puede conceder el levante de una mercancía cuando haya sido pagado o garantizado el importe de los derechos liquidados.

En relación con el IVA, según lo establecido en el artículo 167 de la Ley de IVA, en las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios. Asimismo,

la recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes al IVA y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

Por último, la DGT finaliza su análisis haciendo referencia a la cuestión objeto de consulta relativa al ingreso del IVA a la importación para aquellos operadores que se hayan acogido al régimen de diferimiento del Impuesto en las importaciones de establecido en el artículo 167 de la Ley de IVA, los cuales incluirán la cuota liquidada por la Aduana en su declaración-liquidación del IVA, y bajo la consideración que el IVA a la importación es deducible desde la admisión a despacho de la declaración aduanera por parte de la Administración tributaria.

En este sentido, y a efectos meramente informativos la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de su página web, ha incluido el siguiente anuncio para su conocimiento entre los importadores de bienes:

“Tras un primer periodo de implantación de este nuevo procedimiento de pago del IVA a la importación, se introduce una novedad en cuanto a la declaración aduanera en el sentido de que, desde el día de hoy, ya no será obligatoria, con carácter general, la inclusión de una garantía que avale la cuota por dicho impuesto”.

No obstante lo anterior, la DGT concluye, matizando que cuando la Administración tributaria lo estime conveniente porque concurren circunstancias que así lo aconsejen, podrá exigir que se constituya garantía suficiente para el pago del IVA a la importación.

## **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. Sentencia de 28 de enero de 2016. Asunto C-64/15, BP Europa SE.
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-418/14.
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-355/14.
4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 18 de febrero de 2016. Nº de recursos 350/2016 y 351/2016.
5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 14 de diciembre de 2016. Recurso Nº159/2015.
6. Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia 297/2016 de 18 de abril de 2016.
7. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia 558/2016 de 11 de mayo de 2016.

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

1. Tribunal Económico Administrativo Central. Sección vocalía 8ª, Resolución de 18 de febrero de 2016. Recurso Nº1075/2013.
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0094-16 de 14 de enero de 2016.
3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0211-16 de 21 de enero de 2016.
4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0565-16, de 10 de febrero de 2016.
5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0575-16 de 10 de febrero de 2016.

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

### **1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 28 de enero de 2016. Asunto C-64/15, BP Europa SE**

*Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Irregularidad cometida durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales — Circulación de productos en régimen suspensivo — Productos no entregados — Recaudación del impuesto especial a falta de pruebas de la destrucción o de la pérdida de los productos*

La petición de decisión prejudicial que da origen a esta sentencia se ha presentado en el contexto de un litigio entre BP Europa SE y las Autoridades aduaneras de

Hamburgo en relación con el gravamen exigido a aquélla en concepto de impuesto sobre la energía, por la cantidad de gasóleo no entregada en un depósito fiscal situado en Alemania.

BP Europa, envió por barco desde un depósito fiscal situado en los Países Bajos, 2,4 millones de litros de gasóleo a un depósito fiscal situado en Alemania. Tras la entrega de gasóleo, el propietario del depósito fiscal situado en Alemania comprobó que había recibido 4.854 litros menos que la cantidad indicada en el documento administrativo electrónico presentado a efectos de la aplicación del régimen suspensivo.

Ante esta situación, las Autoridades aduaneras de Hamburgo, gravaron con el impuesto sobre la energía la cantidad de gasóleo no entregada que superaba el margen de tolerancia del 0,2%, aceptado por la administración alemana.

A raíz de lo anterior se decide plantear al Tribunal en primer lugar si el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza, en el sentido de esta disposición, cuando el destinatario de los productos comprueba, una vez que los productos de que se trata han sido descargados completamente del medio de transporte que los contenía, que falta una parte de los productos respecto de la cantidad que debía haberse entregado.

Responde de forma afirmativa el TJUE, señalando que dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre el consumo basado en la cantidad de productos que se ofrecen a los consumidores, el momento del devengo de dicho impuesto debe fijarse de modo que la cantidad de productos de que se trata pueda medirse con exactitud. En este sentido, el TJUE señala que dicha



disposición debe interpretarse en el sentido de que procede considerar que la recepción tiene lugar en el momento en que el destinatario puede conocer con exactitud la cantidad de productos recibidos.

Por ende, añade el Tribunal que el hecho de exigir al depositario que introduzca en su depósito fiscal y consigne en las cuentas todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo, y hacer coincidir así estas operaciones materiales y contables con el momento en que finaliza la circulación, el legislador de la Unión deseó que dicho fin tuviera lugar en el momento en que los productos en cuestión fueran efectivamente recibidos por el depositario y su cantidad pudiera contabilizarse con exactitud para ser consignada en las actas del depósito.

Por otra parte, también se plantea al Tribunal si el artículo 7, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que las situaciones que regulan son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de ésta Directiva, y de que se opone a una disposición de Derecho nacional que, al trasponer el artículo 10, apartado 2, de la referida Directiva, no supedita su aplicación al requisito de que los productos sujetos a impuestos especiales hayan sido despachados a consumo mediante su salida del régimen suspensivo.

Con respecto al primero de los puntos, el Tribunal señala que la irregularidad establecida en el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se refiere a una situación distinta de la contemplada en el artículo 7, apartado 4, de esta Directiva, es decir, distinta de la "destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales".

En consecuencia, si se prueba la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, no puede considerarse, en tal situación, que se haya producido el despacho a consumo en el sentido del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, ni puede, por tanto, aplicarse el artículo 10, apartado 2, de ésta. En consecuencia, las situaciones reguladas en estas disposiciones son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de la referida Directiva.

Con respecto al segundo de los puntos, el TJUE considera que el hecho de que una disposición nacional mediante la que se transpone el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, como la controvertida en el litigio principal, no mencione explícitamente que la irregularidad a la que se hace referencia en dicha disposición de la Directiva debe haber dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate, no impide aplicar la referida disposición nacional cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, puesto que ello implica necesariamente el despacho a consumo.

Por último, se plantea al Tribunal si el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no sólo se aplica cuando la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, sino también en aquellos casos en los que sólo una parte de dichos productos no haya llegado.

A lo que el TJUE responde afirmativamente, señalando que el propio tenor de la disposición anterior, no limita en modo alguno la aplicación de la misma a aquellos casos en los que la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-418/14**

*«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Devengo de los impuestos especiales — Venta de combustible — Sanción prevista en el artículo 89 »*

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 Polonia y ROZ-ŚWIT, en relación con la multa impuesta a ROZ-ŚWIT por haber realizado una serie de operaciones de venta de combustible cuyo uso es para calefacción y no haber presentado en plazo el resumen de las declaraciones de los compradores, tal como se establece en el artículo 89, apartado 14, de la Ley de Impuestos Especiales.

Con respecto al litigio principal, el Director de la Oficina Aduanera de Polonia, giró una liquidación complementaria en materia de impuestos especiales relativa a una deuda tributaria contraída por ROZ-ŚWIT. Dicha deuda, trae causa de una serie de ventas de combustible consistentes en la venta de cantidades de fueloil ligero por ROZ-ŚWIT. Se apreció que esas ventas habían sido verificadas y que no cabía duda de que los compradores habían confirmado la compra y el consumo de ese combustible para calefacción. No obstante, ROZ-ŚWIT no había presentado dentro de plazo el resumen de las declaraciones de los compradores, tal como se establece en el artículo 89, apartado 14, de la Ley de Impuestos Especiales. Por consiguiente, se aplicó el tipo para carburante establecido en el artículo 89, apartado 4, número 1, de esa Ley en virtud del apartado 16 de ese mismo artículo como sanción.

En consecuencia con lo anterior, ROZ-ŚWIT presentó una reclamación contra esa resolución ante el mencionado Director, alegando que la no presentación del resumen de las declaraciones de los compradores constituía un mero defecto de forma, dado que no había duda alguna sobre el uso efectivo para calefacción del combustible en cuestión.

Tras desestimarse esa reclamación, ROZ-ŚWIT interpuso recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Polonia.

El órgano jurisdiccional remitente se cuestiona si la sanción establecida en el artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, consistente en imponer el tipo del impuesto especial reservado a los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores dentro de plazo, respeta el principio de proporcionalidad.

Dicho esto, este órgano desea que se dilucide si la disposición contenida en el artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales es contraria a la Directiva 2003/96 en la medida en que aplica el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes a un producto utilizado como combustible como consecuencia de la no presentación del resumen de las declaraciones de los compradores.

En este punto, se decide suspender el procedimiento, y plantear al Tribunal de Justicia diversas cuestiones prejudiciales, en las cuales se pregunta fundamentalmente, si la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, por una parte, los vendedores de combustible están obligados a presentar, en un plazo establecido, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores, según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción y, por otra parte, en caso de no presentación de ese resumen dentro del plazo fijado, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.

En este sentido, el TJUE concluye lo siguiente:

(I) Sobre la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores, concluye que, dado que la Directiva 2003/96 no precisa ningún mecanismo de control específico de la utilización del combustible ni medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a la venta de combustible, incumbe a los Estados miembros establecer tales mecanismos en su Derecho nacional, respetando al mismo tiempo el Derecho de la Unión. A este respecto, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación a la hora de definir y aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales.

Asimismo y dado que la obligación de presentar a las autoridades competentes un resumen de las declaraciones de los compradores no es manifiestamente desproporcionada, debe considerarse que tal obligación constituye una medida apropiada para la consecución de tal objetivo y no excede de lo necesario para alcanzarlo.

Por consiguiente, la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa

nacional en virtud de la cual los vendedores de combustible están obligados a presentar, dentro del plazo fijado, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción.

- (ii) Sobre la aplicación del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores, el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de declarar que la sistemática de la Directiva 2003/96 se basa en una clara distinción entre los carburantes y los combustibles en función, en particular, del criterio de la utilización, es decir, se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva.

Por consiguiente, una disposición de Derecho nacional, como el artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96.

En segundo lugar, esa aplicación automática del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar tal resumen vulnera el principio de proporcionalidad.

Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe responderse a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en caso de no presentación de tal resumen dentro del plazo establecido, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 2 de junio de 2016. Asunto C-355/14**

*«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Devengo de los impuestos especiales — Concepto de "salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo" — Incumplimiento de las exigencias del Derecho nacional — Denegación de la exención»*

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 Bulgaria y Polihim, en relación con las multas impuestas a Polihim por haber sacado determinados productos de un depósito fiscal sin haber abonado los impuestos especiales correspondientes.

Con respecto al litigio principal, Polihim es un depositario autorizado que gestiona un depósito fiscal situado en Lukovit (Bulgaria), en el que está autorizada a fabricar productos energéticos y a almacenarlos en régimen

suspensivo de los impuestos especiales. En virtud de un contrato tripartito celebrado entre Polihim, Petros Oyl OOD (en adelante, Petros) y TETS Bobov dol EAD (en adelante, TETS), Polihim vendió fuelóleo pesado a Petros, que lo revendió a TETS (consumidor final exento del impuesto especial en el sentido de la legislación búlgara). Este fuelóleo pesado fue entregado directamente a TETS por Polihim desde su depósito fiscal.

Tras realizar un control fiscal, las autoridades aduaneras búlgaras comprobaron que Polihim, en sus declaraciones de impuestos especiales correspondientes a los periodos impositivos de junio y septiembre de 2012 declaró que había realizado, en beneficio de Petros, ocho despachos a consumo de fuelóleo pesado pero no había declarado ningún impuesto especial por estas operaciones.

Así, las autoridades consideraron que Petros, que había sido declarado por Polihim como destinatario de los productos, no tenía la condición de consumidor final exento del impuesto especial, en el sentido de la legislación nacional, y que, por ello, la salida de esos productos del depósito fiscal había dado lugar a que se devengara el impuesto a cargo de esta última. Por consiguiente, las autoridades aduaneras búlgaras consideraron que existía una infracción administrativa.

En este punto, se decide suspender el procedimiento, y plantear al Tribunal diversas cuestiones prejudiciales.

En primer lugar, las autoridades búlgaras preguntan, por una parte, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto al impuesto especial en el interior de un depósito fiscal, sin que dicho producto haya abandonado físicamente ese depósito fiscal, constituye un despacho a consumo de ese producto.

En segundo lugar, plantean si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales se nieguen a eximir del impuesto especial productos energéticos que, tras haber sido vendidos por un depositario autorizado a un comprador intermediario, son revendidos por este último a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para disfrutar de una exención del impuesto especial de esos productos y al que dicho depositario autorizado entrega directamente los referidos productos desde su depósito fiscal, por el mero hecho de que el comprador intermediario, declarado por ese depositario como destinatario de los referidos productos, no cumpla esas exigencias.

De ello se deduce que, para responder a estas cuestiones, es preciso determinar, (i) el momento en el que se devenga el impuesto especial, de conformidad con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, y, (ii) los requisitos a los que se supedita la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

En este sentido, el TJUE concluye lo siguiente:

- (iii) Para determinar el momento en el que se devenga el impuesto especial, es necesario tener en cuenta que los impuestos especiales gravan consumos específicos y no la venta. En este sentido, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor.

Por consiguiente, el citado artículo, debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto a impuesto especial en posesión de un depositario autorizado en un depósito fiscal sólo implica su despacho a consumo en el momento en que dicho producto abandona físicamente ese depósito fiscal.

- (iv) El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales se nieguen a eximir del impuesto especial productos energéticos que, tras haber sido vendidos por un depositario autorizado a un comprador intermediario, son revendidos por este último a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para la exención del impuesto especial y al que esos productos se entregan directamente por dicho depositario autorizado desde su depósito fiscal, por el mero hecho de que el comprador intermediario, declarado por el depositario autorizado como su destinatario, no tenga la condición de consumidor final autorizado por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial.

#### **4. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencias de 18 de febrero de 2016. Nº de recursos 350/2016 y 351/2016**

*Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos – Indemnización por daños derivados de la aplicación del Impuesto*

Mediante estas sentencias, el Tribunal Supremo declara la obligación de la Administración del Estado a indemnizar a las entidades recurrentes por los daños derivados de la aplicación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH) como consecuencia de la responsabilidad del Estado en relación con la falta de conformidad del Impuesto en relación con el Ordenamiento Jurídico.

Con el objetivo de determinar si concurren los presupuestos para el nacimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la infracción en que incurre la Ley española en relación con la norma de Derecho comunitario europeo según declara la indicada Sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014, caso 82-2012 (en adelante, STJUE 82/12), el Tribunal Supremo analiza si la vulneración normativa, a la que se atribuye el daño era, o no, una "violación suficientemente caracterizada". Para ello, el Tribunal analiza dicha naturaleza a partir de diferentes perspectivas: (i) el contraste entre lo dispuesto por la norma infractora y por la norma infringida; (ii) la jurisprudencia de aplicación al caso; y (iii) las circunstancias inmediatamente anteriores y posteriores a la creación del IVMDH.

En este sentido, aunque se pudiera defender que el mero contraste de la norma nacional que regulaba el IVMDH (Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) con la normativa comunitaria (Directiva 92/12/CEE) podría no revelar una infracción suficientemente caracterizada, el Tribunal entiende que de las consideraciones expresadas en la STJUE 82/12 y las continuas comunicaciones de las instituciones comunitarias con las españolas manifestando la existencia de la vulneración normativa, resulta indubitado que la a violación del Derecho comunitario tenía el grado de claridad suficiente para ser considerada como suficientemente caracterizada.

Con respecto a la relación de causalidad, el Tribunal apunta a que es directa, ya que las recurrentes han sufrido un daño de carácter económico y antijurídico. Adicionalmente, también subraya que dicha relación es exclusiva, ya que el daño ocasionado a las recurrentes deriva de la aplicación de una ley estatal.

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal Supremo determina que la indemnización que deberá abonar Administración a las recurrentes comprenderá la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del IVMDH, más los intereses legales correspondientes, minoradas por la parte ya reintegrada por el procedimiento de ingresos indebidos.

## **5. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 14 de diciembre de 2016. Recurso N°159/2015**

*Regularización de los movimientos efectuados entre el depósito fiscal y el almacén de consumo en diciembre 2006*

En el supuesto de hecho, la actora presentó recurso contra la resolución de 20 de noviembre de 2014, del Tribunal Económico Administrativo, ante el supuesto sobre la consideración de la extensión del depósito fiscal.

Presenta la actora los libros reglamentarios, en los cuales, tiene consignados los trasposos internos de mercancías realizados durante los meses de enero y marzo, por lo tanto, alega, que no se puede considerar que las tiendas y los almacenes de consumo forman parte del depósito fiscal y no tienen la condición de locales independientes por estar comunicados y no tener acceso directo por vía pública.

En la citada resolución, estiman parcialmente la alegación, debido a que la Inspección debería haber regularizado la totalidad de los movimientos de mercancías que se produjeron durante el periodo al que se extendía la comprobación y como solo regularizo aquellos que daban lugar a una deuda tributaria acuerda la retroacción de la inspección.

Ante la resolución del TEAC, se formuló ante la sección 7 de la Audiencia Nacional el 27 de enero de 2011, un recurso aludiendo a la misma argumentación sobre la comprobación de la inspección y la consideración de los movimientos efectuados desde el depósito fiscal a la tienda y almacén de consumo en diciembre de 2006.

La Audiencia Nacional coincide con la Administración, considerando que las salidas de mercancías son en realidad trasposos internos del producto dentro de cada uno de los depósitos fiscales, argumentando que cada depósito fiscal abarca unas instalaciones comprendidas por parcelas y no la superficie global que posee propiedad de la empresa autorizada como depósito fiscal.

Asimismo, también considera la Administración y la Audiencia Nacional que el movimiento de mercancías con destino a la tienda o almacén de consumo son realizados los días previos a la subida de precios, por lo que posteriormente dicha repercusión había provocado un defecto de ingreso en las arcas públicas.

Por todo ello, el tribunal se centra en la regularización derivada de los movimientos de labores de tabaco efectuados desde el depósito fiscal a la tienda y al almacén de consumo en diciembre de 2006.

En este sentido, el tribunal establece que es un requisito para la configuración de un depósito fiscal que se trate de una instalación independiente, aclarando que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública, circunstancia que no se cumple en este supuesto. Se cita el artículo 7 de la Ley 38/1992, en el que el almacén o tienda no se puede considerar como instalaciones independientes del depósito fiscal, por lo que el traslado no da lugar al devengo del impuesto.

Comunica el tribunal, que los trasposos internos de mercancía que se producen en el interior de los depósitos fiscales no originan el devengo del impuesto, debido a que la mercancía circula en régimen suspensorio.



El tribunal concluye que, aunque las tiendas como los almacenes de consumo se encuentren unidos y comunicados con los depósitos fiscales, sin viales ni parcelas que delimiten el recinto, se deduce que los traspasos internos de mercancía que se producen, no originan el devengo del impuesto ya que en ese espacio solo pueden circular en régimen suspensorio.

Añade el tribunal que el artículo 40 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por R.D. 1165/1995, de 7 de Julio sobre depósitos fiscales establece los requisitos y comunicaciones que se tienen que aportar a la oficina gestora para que tenga la consideración de depósito fiscal y de las comunicaciones sobre las modificaciones que se produzcan en él.

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional desestima el recurso, comunicando que la ubicación de los depósitos fiscales, las instalaciones y almacenes de consumo y tiendas analizados no tienen autorizados los depósitos fiscales expedidos, solo las devoluciones de producto. Como se ha descrito anteriormente, se considera que el traslado dentro del depósito fiscal no produce el devengo del impuesto.

## **6. Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia 297/2016 de 18 de abril de 2016**

*Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte - Determinación de la Base Imponible – Descuentos concedidos por los fabricantes antes de la matriculación del vehículo*

La cuestión objeto de controversia del presente recurso se centra en determinar si en la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, "IEDMT"), deben de tenerse en consideración los descuentos otorgados por los fabricantes a los concesionarios cuando éstos hubieran sido concedidos antes de la matriculación del vehículo, pero hayan sido documentados en un momento posterior.

Según establece la letra a) del artículo 69 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en los medios de transporte nuevos la base imponible será el importe que se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en usencia del anterior, el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la presente sentencia, el TSJ de Asturias reitera la doctrina de esta Sala concluyendo que sí ha de incluirse en la liquidación del IEDMT el descuento concedido por la marca antes de la matriculación del vehículo, aunque tal concesión se documente en factura en un momento posterior.

Por tanto, en los supuestos en que los descuentos que otorga el fabricante lo sean con anterioridad a la matriculación del vehículo, dicho descuento promocional puede tomarse en consideración a efectos de determinar la base imponible del IEDMT, pues son condiciones previamente pactadas y conocidas por el concesionario, y ello aunque el descuento se documente con posterioridad en una factura rectificativa que tiene en cuenta el descuento.

## **7. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 11 de mayo de 2016, número 558/2016**

*«Infracciones y sanciones en materia tributaria —Impuestos especiales — Transporte marítimo»*

En la presente sentencia, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, TSJM) resuelve el recurso planteado, por la parte actora, ante la Resolución desestimatoria del TEAR de Murcia, en la cual se desestimó a su vez la reclamación económica-administrativa correspondiente a la liquidación, relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT), ejercicios del 2007 al 2011.

La parte actora alega en la demanda que le es de aplicación la exención prevista en el artículo 66.1.f) de la Ley de 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales en relación a la primera matriculación definitiva de la embarcación marítima sobre la que versa este asunto.

En este sentido, la parte actora alega que al estar la embarcación afecta desde julio de 2007 a septiembre 2008, habiéndose acreditado determinadas salidas y entradas en el puerto de Palma, coincidiendo dichos movimientos con las fechas de arrendamientos, la aplicación de la exención es clara. De hecho, aporta como pruebas documentales justificante del seguro de embarcación, su inscripción en el Registro de Buques así como facturas de su punto de amarre.

En sentido contrario, la defensa de la Administración General del Estado mantiene en la contestación a la demanda que no se ha acreditado por la parte actora que la embarcación se destinase al exclusivo alquiler de la misma, no pudiendo gozar entonces de la exención pretendida.

Se centra así el presente recurso en determinar si la entidad actora gozaba, en los ejercicios 2007 a 2011, de la exención prevista en el artículo 66.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales.

En particular, el artículo citado dispone que está exenta del IEDMT la primera matriculación definitiva de las embarcaciones y los buques de recreo cuya eslora máxima no exceda de quince metros, matriculados para exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler. Sin embargo, no se entenderá que existe actividad de alquiler respecto de aquellos automóviles que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en la Ley del IVA.

Asimismo, la exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 65 apartado 3, que determina que la modificación, antes de transcurridos cuatro años de la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos dará lugar a la autoliquidación del IEDMT.

Por consiguiente, como se desgranaba anteriormente, el objeto del recurso se focaliza en determinar si se cumplen los requisitos exigidos para que la entidad actora pueda acogerse a la exención pretendida y en especial si se cumplía el requisito de la afectación exclusiva de la embarcación al alquiler durante los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.

En la liquidación practicada por la administración con fecha 30 de enero de 2012, exponía ésta que al solicitar a la parte pruebas del ejercicio de una actividad económica de alquiler de embarcación (contratos de arrendamiento, facturas expedidas, etc.) la parte actora no había facilitado contrato alguno. Respecto a las facturas aportadas, motiva esa administración que no están respaldadas por ningún contrato y que de hecho adolecen de notorios defectos formales, como haber sido emitidos por una sociedad antes de la creación de la misma.

En particular, de las facturas aportadas destaca esa administración que, de aceptarse, acreditan la cesión de la embarcación a personas o entidades vinculadas.

En este sentido, recuerda el Tribunal que los arrendamientos efectuados a entidades vinculadas no tienen consideración de alquiler a efectos de la exención recogida en el artículo 66.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales. De hecho, dichos arrendamientos determinan el incumplimiento del requisito de afectación exclusiva exigido por el artículo 66, apartado 1, letra f) de la Ley de Impuestos Especiales para beneficiarse de la exención.

Sobre los antecedentes que facilita el expediente, se comprueba que la primera cesión a una entidad vinculada se produjo en septiembre de 2008, modificando así las circunstancias determinantes para favorecerse de la exención y debiendo, por tanto, liquidar el IEDMT de acuerdo con el artículo 65.3 de la Ley de Impuestos Especiales.

Sentado lo anterior, entiende el TSJM que pese a que no existe una prueba consistente del alquiler de la embarcación en los ejercicios a los que se extiende la regularización, resulta decisivo que se hayan efectuado arrendamientos de la embarcación a personas vinculadas por la entidad actora, incumpléndose así el requisito de afectación exclusiva, sin deberse analizar si el incumplimiento fue en un porcentaje más o menos alto.

Por último, en relación a la sanción impugnada, se argumenta por la parte actora la falta de negligencia en su conducta, lo que conecta con la necesaria motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

En este sentido, señala el Tribunal que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Así, tras desgranar la jurisprudencia a estos efectos del Tribunal Supremo, concluye el Tribunal que considera suficientemente motivado el acuerdo sancionador, a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que en el mismo se concreta e individualiza en qué consistió la intencionalidad de su conducta, con descripción de los hechos, especificando los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria, origen del acuerdo sancionador, conectando esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho.

En virtud de lo anterior, el Tribunal desestima el recurso contencioso presentado por la parte actora, confirmándose la resolución del TEAR impugnada.

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

### **1. Tribunal Económico Administrativo Central. Sección vocalía 8ª, Resolución de 18 de febrero de 2016. Recurso N°1075/2013**

*Impuesto sobre determinados medios de transporte. Devolución de las cuotas del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Determinación de la base imponible. Plazos*

En el supuesto de hecho, la parte reclamante, entidad dedicada a la comercialización (venta y reventa) al por mayor de vehículos terrestres, presentó durante el ejercicio 2009 seis declaraciones modelo 568, de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto.

La Inspección se persona en el domicilio social de la entidad para la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de la devolución. En este sentido, la inspección deniega las devoluciones solicitadas basándose en dos fundamentos.

En primer lugar, por incumplir los plazos regulados para la solicitud de las mismas, ya que fueron presentadas con carácter anterior y posterior a la finalización del trimestre en que se producen los envíos definitivos de los medios de transporte fuera del territorio nacional.

En segundo lugar, por determinar incorrectamente la base de devolución, ya que la inspección discrepa respecto de los valores asignados por el reclamante a efectos de determinación de la base imponible.

La cuestión que se plantea es esclarecer el plazo establecido para presentar las solicitudes de devolución al amparo de lo dispuesto en el artículo 66.3 de la Ley 38/1992, así como el modo de determinar las bases de dichas cuotas.

En relación con la primera cuestión que se plantea el Tribunal, señala que la propia Ley de los Impuestos Especiales establece la acreditación del envío definitivo mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de circulación; y en lo que al plazo se refiere se produce una remisión expresa por una norma con rango legal suficiente a favor de la Orden Ministerial de 26 de marzo de 2001, que fija el plazo en los veinte días naturales siguientes a la finalización de cada trimestre natural.

El plazo es preclusivo, como ya dictan numerosos pronunciamientos, en el caso de no ejercerse la facultad de reembolso en el plazo indicado no cabe el ejercicio posterior y extemporáneo de la misma.

Sin embargo, en el supuesto de solicitar dicha devolución antes de que comience el plazo establecido para imputarlas, dicha solicitud anticipada, no deniega el derecho, debido a que en el momento que la Administración conoció dicha solicitud y dictó el acuerdo de denegación, la solicitud se encontraba dentro del plazo legal.

De la declaración anterior al vencimiento del plazo se deriva la necesidad de comprobar si las bases de devolución declaradas en el momento de presentación de las solicitudes corresponden o bien a la valoración en el momento de envío definitivo del medio de transporte o bien en cualquier momento anterior.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, en virtud del artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales, los precios medios de venta aprobados por el Ministro de Economía y hacienda que estuviesen vigentes en la fecha del devengo del impuesto. En este sentido, la Ley otorga a los precios medios de venta la consideración de valores de mercado. De este modo, la base de devolución está determinada por el valor del mercado del medio de transporte en el momento de envío definitivo del mismo.

La valoración del tribunal, es la estimación parcial del recurso. Estableciendo la preclusión de los plazos y la determinación del valor de mercado según las tablas del Ministerio.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0094-16 de 14 de enero de 2016**

*Utilización por la entidad consultante de tarjeta-gasóleo profesional con su propia denominación comercial*

En la presente contestación, la DGT se pronuncia con respecto a si se está realizando un uso correcto de la tarjeta-gasóleo profesional utilizada por la entidad consultante en base al siguiente supuesto de hecho:

*"Mediante acuerdo del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria la sociedad consultante ha sido autorizada para emitir tarjetas-gasóleo profesional con su propia denominación comercial. La consultante pretende que, en el repostaje de un vehículo autorizado con una tarjeta-gasóleo profesional, el titular de la tarjeta pueda pagar el suministro en el momento del repostaje o en otro posterior y mediante el uso de una tarjeta bancaria, una tarjeta de compras de otro emisor, en efectivo o mediante talón, cheque o pagaré."*

Haciendo referencia al artículo 52 bis, apartado séptimo, de la ley 38/1992, de Impuestos especiales, y al artículo 1, número 13, de la Orden HAP/290/2013, llega la DGT a la conclusión de que la utilización de una tarjeta, que contenga todos los datos exigidos en la Orden HAP/290/2013, pero no constituya el medio específico de pago del gasóleo suministrado, no tiene la consideración de tarjeta-gasóleo profesional y no permite acogerse al derecho a la devolución parcial del impuesto por el consumo del gasóleo profesional suministrado.

## **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0211-16 de 21 de enero de 2016**

*Impuestos Especiales - Cuestiones determinadas acerca de la tributación del Impuesto Especial sobre la Electricidad*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre ciertas cuestiones en relación con la tributación del Impuesto Especial sobre la Electricidad en determinados supuestos, en base al siguiente supuesto de hecho:

*"La consultante es una asociación que agrupa a empresas distribuidoras de energía eléctrica."*

A tal efecto la DGT concluye caso a caso cuál debe ser el tratamiento aplicable en relación al citado Impuesto. A continuación se enuncian tres de los supuestos analizados:

- Compañías productoras de energía eléctrica con una potencia instalada no superior a 100 KW que "autoconsumen" parte de la energía eléctrica producida y parte la suministran a clientes.
- Consumo de energía eléctrica por los titulares de instalaciones de producción acogidas al régimen retributivo específico. La energía eléctrica consumida no se destina a la producción de energía eléctrica y puede haber sido adquirida a un tercero o producida por la propia productora.
- Compañías distribuidoras de energía eléctrica que facturan los peajes de acceso a la red a compañías comercializadoras, las cuales utilizan dichos peajes para realizar el suministro de energía eléctrica a sus clientes, consumidores finales.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0565-16, de 10 de febrero de 2016**

*Fábricas de cerveza – Aplicación del artículo 10 apartado 1.c) de la Ley 38/1992*

En la presente consulta, la DGT analiza el posible derecho de la consultante a solicitar la devolución del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto el artículo 10, apartado 1, letra c, de la Ley de Impuestos Especiales, en el siguiente supuesto de hecho:

*"Un grupo de sociedades cuyo objeto social principal es la fabricación, venta y distribución de cerveza, otras bebidas y productos alimenticios, cuenta con varios establecimientos en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre la Cerveza que figuran inscritos en el registro territorial como fábricas de cerveza."*

En particular, el artículo 10, apartado 1, letra c, de la Ley de Impuestos Especiales permite que los empresarios que introduzcan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, puedan solicitar la devolución de las cuotas correspondientes a los productos introducidos, queda condicionada dicha devolución a que se acredite la recepción en el Estado de destino.

La DGT tras desgranar las definiciones de depósito fiscal, depositario autorizado y fábrica contenidas en la Ley, recuerda que en la mencionada Ley

se diferencia entre fábrica y depósito fiscal, pese a que dicha distinción no se recoge en la Directiva 2008/118/CE.

Al no distinguir la Directiva entre ambas figuras considera la consultante que tanto los titulares de una fábrica como los de un depósito fiscal, son depositarios autorizados, siendo, por consiguiente, de aplicación el artículo 10, apartado 1, letra c, de la Ley tanto a las fábricas como a los depósitos fiscales.

No obstante, señala la DGT que la Directiva al establecer un marco jurídico armonizado relativo al régimen general de los impuestos especiales, habilita a los diferentes Estados miembros para fijar determinadas condiciones internas con el objeto de poder operar como depositario autorizado en régimen suspensivo.

Dicho lo anterior, y tras indicar que el artículo 8 del Reglamento de los Impuestos Especiales limita el procedimiento para la referida devolución del impuesto únicamente a las introducciones en un depósito fiscal, concluye la DGT que la vigente normativa no permite introducir en una fábrica de cerveza productos objeto de Impuesto sobre la Cerveza por los que ya se hubiera devengado el impuesto.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0575-16 de 10 de febrero de 2016**

*Interpretación de los conceptos regeneración, depuración y recuperación de alcohol, a efectos de lo dispuesto en el artículo 85 bis del Reglamento de los IIEE*

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

*"La asociación consultante representa a distintos industriales que vienen utilizando alcohol en sus procesos productivos y lo reciben con aplicación de una de las exenciones del impuesto establecidas en los apartados 1, 2 y 4 del artículo 42 de la Ley de Impuestos Especiales. En alguna de estas industrias se recibe alcohol limpio (industrias de fabricación de medicamentos), en otras parcial o totalmente desnaturalizado. En muchas de ellas el alcohol puede recuperarse tras su utilización en alguna fase de sus procesos y volverse a utilizar de nuevo."*

En primer lugar, la DGT inicia su análisis señalando la definición de fabricación y transformación de un producto objeto de los Impuestos Especiales, recogida en el artículo 4 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (en adelante, Ley de IIEE).



Asimismo, la DGT continua su análisis en lo relativo a la cuestión objeto de consulta poniendo de manifiesto que un supuesto de autorización para efectuar fuera de fábricas y depósitos fiscales una operación de transformación que no tenga la consideración de fabricación viene recogido en el artículo 85 bis ("*Regeneración, depuración y recuperación de alcohol dentro del propio establecimiento donde haya sido utilizado en procesos industriales declarados*") del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

En base a lo anterior, la regeneración de alcohol supone la obtención a partir de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, alcohol del que se han eliminado las sustancias desnaturalizantes exigidas para considerarlo total o parcialmente desnaturalizado o en el que dichas sustancias no aparecen en las proporciones debidamente aprobadas. Dicho alcohol total o parcialmente desnaturalizado se entenderá que ha sido regenerado cuando no se justifique su uso o destino.

Además, matiza la DGT que el citado artículo 85 bis establece unas normas de control para aquellos supuestos en donde se recupera alcohol, mediante aparatos aptos para la producción de alcohol, en el establecimiento de un usuario autorizado para recibirlo con aplicación de una exención.

En consecuencia de lo anterior, es preciso distinguir dos situaciones:

- Los términos regeneración, depuración y recuperación serán sinónimos para los usuarios de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, en la medida en que depurar o recuperar alcohol en el establecimiento del usuario, sea obtener alcohol que no contiene las sustancias desnaturalizantes exigidas para considerarlo total o parcialmente desnaturalizado.
- Por otro lado, en el supuesto de recuperación del alcohol en los establecimientos de los usuarios de alcohol no desnaturalizado que se beneficia de la aplicación de la exención recogida en el artículo 42.4 de la Ley de IIEE, no puede hablarse de regeneración de alcohol, puesto que en estos establecimientos, el alcohol que se depura o recupera no deja de ser alcohol que no puede considerarse ni parcial ni totalmente desnaturalizado ya que no contiene las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Por lo tanto, en este caso, el alcohol no se está regenerando.

No obstante lo anterior, el apartado 2 del mencionado artículo 85 bis no afecta a aquellos industriales titulares de establecimientos donde se recibe el alcohol con exención y donde no se dispone de aparatos de producción de alcohol.

Por lo contrario, en aquellos establecimientos donde se dispone de aparatos de producción de alcohol, es necesario diferenciar entre:

- I) Establecimientos donde se recibe alcohol no desnaturalizado al amparo de la exención para fabricación de medicamentos.

En dichos establecimientos la DGT entiende que no están regenerando alcohol por lo que a través el citado artículo 85 se controla el alcohol recibido, incorporado y consumido en la fabricación de medicamentos.

- II) Establecimientos donde se recibe alcohol parcialmente desnaturalizado.

También se configuran unos mecanismos de control según lo establecido en el artículo 85 bis, de acuerdo con lo recogido en el artículo 73.6 del mismo Reglamento. Además, en estos establecimientos se exige cumplir los requisitos establecidos en el artículo 85 bis, apartado 2.

- III) Establecimientos donde se recibe alcohol totalmente desnaturalizado.

En estos establecimientos se exige cumplir los requisitos establecidos en el artículo 85 bis, apartado 2, alguno o algunos de los cuales puede dispensarse por la oficina gestora.

---

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

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

Atentamente,  
Deloitte Legal

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.