



**Mayo 2018**

Boletín de Aduanas, Impuestos Especiales y  
Medioambientales

Deloitte Legal  
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

# Índice de contenido

## A. Boletín de Aduanas

<b>I. Aspectos normativos en materia aduanera .....</b>	<b>1</b>
1. Reglamento Delegado (UE) 2018/632, de la Comisión de 19 de febrero de 2018	1
2. Estados Unidos abandona el pacto nuclear con Irán	2
3. La Comisión Europea anuncia que tomará medidas para mantener vivo el Pacto Nuclear con Irán	4
4. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/724 de la Comisión, de 16 de mayo de 2018	5
5. Nuevas normas europeas para proteger a la industria de la UE frente a la competencia desleal	6
6. Decisión del Consejo (UE) 2018/601, de 16 de abril de 2018	7
7. Reglamento de Ejecución 2018/604 de la Comisión Europea de 18 de abril de 2018	7
8. México y la UE alcanzan un acuerdo en la renegociación de su Tratado de libre comercio	9
9. Reglamento de Ejecución 2018/671, de la Comisión Europea, de 2 de mayo de 2018	9
10. Reglamento (UE) 2018/683 de la Comisión, de 4 de mayo de 2018	10
11. Decisión de 12 de abril de la AEAT	11
12. Nota informativa NI GA 03/2018 de 4 de junio, sobre almacenamiento y mezclas en almacenes de depósito temporal y depósitos aduaneros de mercancías a granel	12
<b>II. Jurisprudencia .....</b>	<b>13</b>
1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Décima, Sentencia C-227/17 de 12 de abril de 2018	13
2. Tribunal General, Sala octava, Sentencia T-431/12, de 3 de mayo de 2018	15

### III. Doctrina administrativa..... 17

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0029-18, de 10 de enero de 2018 17
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0342-18, de 8 de febrero de 2018 19
3. Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Duodécima, Resolución de 19 de abril de 2018, Recurso 9/2017 20

## B. Boletín de Impuestos Especiales y Medioambientales

### I. Jurisprudencia ..... 21

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala primera, Sentencia C-31/17, de 18 de marzo de 2018. 21
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Cuarta, Sentencia C-30/17 de 17 de mayo de 2018. 22
3. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección Segunda. Sentencia nº 314/2018, de 27 de febrero de 2018. 23

### II. Doctrina administrativa..... 25

1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0834-18, de 26 de marzo de 2018. 25

## A. Boletín de Aduanas

### I. Aspectos normativos en materia aduanera

#### 1. Reglamento Delegado (UE) 2018/632, de la Comisión de 19 de febrero de 2018

*Por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 673/2005 del Consejo, por el que se establecen derechos de aduana adicionales sobre las importaciones de determinados productos originarios de los Estados Unidos de América.*

Como consecuencia del incumplimiento por parte de los Estados Unidos de su obligación de poner en conformidad la Ley de compensación por continuación del dumping o mantenimiento de las subvenciones con sus obligaciones derivadas de los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio, mediante el Reglamento (CE) nº 673/2005 se impuso a las importaciones de determinados productos originarios de los Estados Unidos un derecho adicional *ad valorem* del 15%.

De conformidad con la autorización de la OMC de suspender la aplicación de concesiones a los Estados Unidos, la Comisión adapta anualmente el nivel de suspensión o menoscabo ocasionado a la Unión Europea. Siguiendo dicho objetivo de ajustar el nivel de anulación o menoscabo, el pasado 19 de febrero se aprobó un nuevo Reglamento Delegado (UE) 2018/632, de la Comisión de 19 de febrero de 2018 que modifica el Reglamento (CE) nº 673/2005 del Consejo.

El nuevo Reglamento introduce una nueva redacción del artículo 2 del Reglamento nº 673/2005, estableciendo un derecho sobre el valor del 0,3% al derecho de aduana aplicable a determinados productos originarios de los Estados Unidos de América.

En concreto, impone el derecho adicional del 0,3% a los siguientes productos:

- Maíz dulce.
- Pantalones largos y pantalones cortos, excepto los de trabajo.
- Camiones grúa.
- Monturas de gafas o artículos similares, de metal común.

Dicho Reglamento, será aplicable a partir del 1 de mayo de 2018.

## **2. Estados Unidos abandona el pacto nuclear con Irán**

*Estados Unidos – Irán – Abandono Pacto Nuclear – 8 de mayo de 2018.*

El pasado 8 de mayo de 2018, el Presidente de los Estados Unidos de América (EE.UU.), Donald Trump, anunció la salida de su país del acuerdo nuclear con Irán (JCPOA por sus siglas en inglés), firmado en julio de 2015 junto al resto de miembros permanentes del Consejo de Seguridad de la ONU (Rusia, China, Francia y Reino Unido) más Alemania y la Unión Europea (UE), bajo el auspicio de la ONU. EE.UU. volverá a imponer a Irán las sanciones previstas en su normativa, relativas al ámbito nuclear, que se estaban rebajando con la aprobación del JCPOA.

A este respecto, los tres países miembros de la UE firmantes del Pacto, conocidos como el E3 (Reino Unido, Francia y Alemania) han declarado su compromiso con el JCPOA, mientras que por parte de la UE, Federica Mogherini (Alta Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad) ha anunciado que la Unión no ha cambiado su posición, además de subrayar que el Pacto está funcionando, asegurando la paz mundial, resaltando el cumplimiento del mismo por parte de Irán.

En relación con las sanciones que van a imponer los EE.UU., cabe destacar que éstas entrarán en vigor una vez transcurrido un periodo transitorio, de 90 o 180 días, dependiendo de las medidas concretas. En particular, transcurrido el plazo de 90 días, el Gobierno de EE.UU. volverá a imponer las siguientes sanciones:

- Por la compra o adquisición de billetes de dólares americanos por parte del Gobierno iraní; por el comercio de oro o metales preciosos de Irán;
- Por la venta directa o indirecta, entrega, o transferencia desde o a Irán de grafito, materias primas, o metales semi-terminados como aluminio, acero, carbón, y software para ser integrado en procesos industriales;
- En transacciones importantes relacionadas con la compra o venta de riales iraníes, o el mantenimiento de fondos o cuentas significativas fuera del territorio de Irán relativo al rial iraní;
- Por la compra, suscripción o participación en la emisión de deuda soberana iraní; y en el sector de automoción de Irán.

En relación con lo anterior, una vez transcurridos 180 días desde la entrada en vigor de la medida en cuestión, se retomará la imposición de las siguientes sanciones:

- A los operadores de puertos iraníes, y en los sectores del transporte y construcción naval, incluidos en las Líneas Navieras de la República Islámica de Irán, o sus filiales;
- En transacciones relacionadas con el petróleo con, entre otras, la Compañía Nacional de Petróleo Iraní (NIOC), la Compañía Naftarian Intercomercial (NICO), y la Compañía Nacional Petrolera Iraní (NITC), incluyendo la compra de petróleo, derivados del petróleo, o productos químicos de Irán;
- En transacciones efectuadas por entidades financieras extranjeras con el Banco Central de Irán y determinadas entidades financieras iraníes;
- En la prestación de servicios financieros al Banco Central de Irán y a entidades financieras iraníes;
- En la prestación de servicios de suscripción, de seguros o reaseguros;
- Sanciones al sector energético iraní.

En cuanto al impacto que estas medidas pueden tener, cabe resaltar que la imposición de sanciones contra Irán por parte de EE.UU. también afectará a terceros. Este hecho se debe a que la normativa estadounidense resultará de aplicación directa, en cualquier caso, en la medida en la que una entidad española, por ejemplo, tenga relaciones comerciales con Irán, como exportaciones tanto de materiales tangibles o intangibles, que pudieran tener algún vínculo con EE.UU.

No obstante lo anterior, es posible mitigar el impacto de la aplicación de estas sanciones, como por ejemplo en el caso de que estos terceros sigan recibiendo dinero relacionado con Irán tras el periodo transitorio, descrito anteriormente, si la causa del pago fuera estipulada antes del anuncio del Presidente Trump y, a su vez, cumpliera con los requisitos estadounidenses aplicables entonces.

Por todo lo anterior, y a modo de conclusión, resulta de especial relevancia tener en cuenta que las sanciones estipuladas en la normativa estadounidense engloban los intercambios comerciales de materiales tangibles e intangibles. Además, es necesario analizar si las compañías mantienen algún tipo de vínculo comercial con Irán,

que estuviera sujeto a las sanciones de EE.UU. bajo el actual JCPOA; es decir, determinar si hubiera algún nexo con EE.UU. en este marco de negocio. Y, en tal caso, reconsiderar estos acuerdos comerciales.

### **3. La Comisión Europea anuncia que tomará medidas para mantener vivo el Pacto Nuclear con Irán**

*Comisión Europea – Apoyo Pacto Nuclear con Irán – Anuncio de medidas frente a las sanciones de EE.UU.*

A finales del pasado mes de mayo, la Comisión Europea se ha manifestado firmemente en su apoyo a la vigencia del JCPOA. A este respecto, destaca la visita a Irán del Comisario Europeo de Energía, Miguel Arias Cañete, de la que trascendió las posibles medidas que estudia aplicar la Unión Europea, tanto para mantener vivo el JCPOA, como para intentar limitar el alcance de la posible imposición de sanciones a empresas comunitarias por parte de los EE.UU.:

- Introducir nuevas líneas de crédito del Banco Europeo de Inversiones (BIS).
- Mayor cooperación en el sector de la energía, permitiendo, por ejemplo, que los gobiernos europeos puedan pagar en euros al Banco Central de Irán el petróleo que adquieran, sin que interfiera el sistema financiero estadounidense.
- Aplicar el estatuto de bloqueo, que consiste en una serie de medidas comunitarias que imposibiliten la aplicación de normativa sancionadora de otros países (EE.UU., en este caso). El problema de esta medida es que sería difícilmente aplicable a multinacionales europeas con intereses en EEUU, por lo que buscaría tener un efecto sobre todo disuasorio, como ocurrió con Cuba en los años 90 bajo el mandato de Clinton.

No obstante, lo anterior, una serie de empresas europeas, ya han anunciado que han tomado o están estudiando tomar medidas en cuanto a su relación comercial con Irán. A este respecto, cabe resaltar que en el año 2017 el intercambio comercial bilateral (UE-Irán) ascendió a 21.000 millones de euros. Además, señalar que, con respecto a las empresas españolas, el mayor impacto afectaría a las PYMES que, en la medida en la que no tuvieran negocios en EEUU, no tendrían un problema en ese sentido salvo por las transacciones financieras.

#### **4. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/724 de la Comisión, de 16 de mayo de 2018**

*Sobre determinadas medidas de política comercial relativas a determinados productos originarios de los Estados Unidos de América.*

La UE acuerda suspender la aplicación al comercio de los Estados Unidos de las concesiones de derechos de importación con arreglo al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (en adelante, "GATT de 1994"), con efectos desde el 20 de junio de 2018, con el objeto de permitir la aplicación de derechos de aduana adicionales a la importación de una serie de productos originarios de los Estados Unidos.

Esta suspensión viene motivada por la imposición por parte de los Estados Unidos de un incremento arancelario a las importaciones de determinados productos de acero y de aluminio, medidas calificadas por la UE como de salvaguardia. Este incremento arancelario entró en vigor el pasado 1 de junio de 2018 en lo que respecta a la UE.

En este sentido, el Acuerdo sobre Salvaguardias de la Organización Mundial del Comercio (en adelante, "OMC") permite que todo miembro exportador afectado por una medida de salvaguardia pueda suspender la aplicación de concesiones u otras obligaciones sustancialmente equivalentes al comercio del miembro de la OMC que aplique la medida de salvaguardia, a condición de que no se alcance solución satisfactoria y de que el Consejo del Comercio de Mercancías de la OMC no lo desapruuebe.

Como consecuencia de ello, la Comisión estaría facultada para, a través de un posterior acto de ejecución, aplicar los antedichos derechos de aduana adicionales. De acuerdo con el artículo 2 del presente Reglamento, la aplicación de los mismos se realizará en dos fases:

- Una primera fase en la que podrá aplicarse un derecho *ad valorem* adicional de un tipo máximo del 25% a las importaciones de una serie de productos determinados en el anexo I del Reglamento, con efectos desde el 20 de junio de 2018.
- Una segunda fase en la que podrá aplicarse otro derecho *ad valorem* adicional de un tipo máximo del 10%, 25%, 35% o 50% a las importaciones de ciertos productos recogidos en el anexo II del mismo, con efectos a partir del 23 de marzo de 2021 o a partir del quinto día desde que se determine la incompatibilidad de las medidas de salvaguardia de los Estados Unidos con el Acuerdo de la OMC, si esta se produce con posterioridad.



En este sentido, la referida suspensión únicamente podrá ejercerse en la medida en que los Estados Unidos apliquen sus medidas de salvaguardia y estas afecten a los productos procedentes de la UE.

No obstante, lo anterior, no estarán sujetos a derechos de aduana adicionales, pese a estar enumerados en los anexos de este Reglamento, los siguientes productos:

- Aquellos para los cuales se haya expedido una licencia de importación con una exención o reducción de derechos antes de la entrada en vigor del presente Reglamento.
- Aquellos para los cuales los importadores puedan demostrar que se han exportado desde los Estados Unidos a la UE antes de la fecha en la que les resulte de aplicación un derecho adicional.

## **5. Nuevas normas europeas para proteger a la industria de la UE frente a la competencia desleal**

El Parlamento Europeo aprobó el pasado día 30 de mayo de 2018 en su sesión plenaria medidas más estrictas para proteger el empleo y la industria de la UE frente a la competencia desleal.

Las principales novedades a destacar son:

- La UE podrá aplicar aranceles más elevados a las importaciones objeto de dumping o de subvenciones;
- Las investigaciones sobre casos antidumping serán significativamente más cortas;
- El coste para la industria de la UE de cumplir los acuerdos internacionales en materia laboral y medioambiental se tendrá en cuenta a la hora de calcular los gravámenes;
- Un servicio de asistencia para las pymes se ocupará de las reclamaciones y de los procedimientos de investigación; los sindicatos participarán en las investigaciones y tendrán voz sobre el nivel de los aranceles;
- Todos los productos que lleguen a la UE serán objeto de un seguimiento estricto desde el momento en que se notifique una investigación hasta su inicio efectivo y serán registrados para evitar su acumulación;

- Las plataformas continentales y las zonas económicas exclusivas (áreas marítimas, utilizadas principalmente para la producción de energía) también estarán cubiertas por la legislación, para evitar posibles lagunas.

## **6. Decisión del Consejo (UE) 2018/601, de 16 de abril de 2018**

*Acuerdo entre la Unión Europea y Nueva Zelanda - Cooperación y asistencia administrativa mutua en materia aduanera.*

El 16 de abril de 2018, el Consejo adoptó el acuerdo entre la Unión Europea y Nueva Zelanda sobre cooperación y asistencia administrativa mutua en materia aduanera.

En consecuencia, se han propuesto una serie de herramientas cuyo fin es fomentar las relaciones comerciales y de inversión entre la Unión Europea y Nueva Zelanda. En este sentido, se ha propuesto reducir las barreras en el comercio y la inversión; para ello, se eliminarán algunos de los aranceles que se aplican sobre las mercancías y se mejorará el acceso a los servicios y a la contratación pública en Nueva Zelanda.

## **7. Reglamento de Ejecución 2018/604 de la Comisión Europea de 18 de abril de 2018**

*Por el que se modifica el Reglamento de Ejecución UE) 2015/2447 en lo que respecta a las normas de procedimiento destinadas a facilitar la determinación en la Unión del origen preferencial de las mercancías, y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n.o 3510/80 y (CE) n.o 209/2005.*

Con el fin de facilitar la determinación en la Unión del origen preferencial de las mercancías, ha sido aprobado el Reglamento de Ejecución 2018/604, en relación con lo establecido en el artículo 64, apartado 1, del Reglamento 952/2013 del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

En el Reglamento de Ejecución 2018/604 de reciente aprobación, han sido desarrolladas importantes disposiciones para agilizar los trámites de identificación y determinación del origen de las mercancías, tanto en el marco de un régimen de Sistemas de Preferencias Generalizadas (SPG), como fuera del mismo. En particular, por motivos de simplificación y coherencia entre los diversos regímenes preferenciales, los pequeños envíos que no se importen con carácter comercial deben quedar exentos de la presentación de un documento sobre el origen cuando dicha exención esté permitida.

Con base en lo anterior, este Reglamento no solo ha desarrollado disposiciones para facilitar la identificación del origen, sino que ha suprimido ciertas medidas que dificultaban o complicaban su determinación como, entre otras, la disposición transitoria recogida en el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, por la que se autoriza de forma provisional a un exportador que no esté registrado pero sea un exportador autorizado en la Unión a cumplimentar un documento sobre el origen, y la obligación de la Comisión de facilitar a un tercer país la dirección de las autoridades aduaneras responsables de verificar los documentos de origen.

Adicionalmente, el Reglamento establece normas destinadas a facilitar la determinación en la Unión del origen preferencial de los productos transformados obtenidos a partir de mercancías que tengan carácter originario preferencial. Dado que esas normas tienen como finalidad evitar que la fusión en el Código del régimen de transformación bajo control aduanero con el régimen de perfeccionamiento activo tenga consecuencias negativas y no deseadas sobre los operadores económicos de que se trate, deben aplicarse retroactivamente a partir de la fecha de aplicación del Código.

En relación con las obligaciones formales a cumplimentar, se incluye un nuevo anexo 22-06 bis en el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, el que figura el formulario de solicitud que deben utilizar los exportadores de los Estados miembros para registrarse en el sistema REX, dejando por tanto reservado el anexo 22-06 para el registro de los exportadores en los países beneficiarios del SPG.

En adición a lo anterior, se modifica el anexo 22-07 a fin de especificar el símbolo que debe indicar el exportador cuando la comunicación sobre el origen se refiera a productos originarios de Ceuta y Melilla. Del mismo modo, debe modificarse para reflejar que el exportador deberá indicar el origen mediante las siglas «UE» cuando la comunicación sobre el origen se refiera a productos originarios de la Unión.

Por último, con la aprobación del Reglamento de Ejecución 2018/604, se derogan los Reglamentos 3510/80 y 209/2005, en aras de seguridad jurídica y transparencia.

## **8. México y la UE alcanzan un acuerdo en la renegociación de su Tratado de libre comercio**

*México y la Unión europea alcanzaron, el día 21 de abril de 2018, un nuevo acuerdo en la actualización de su Tratado de libre comercio ("TLC"). Se anunció la eliminación de la mayor parte de los aranceles aplicables entre los dos territorios aduaneros. Además, se anunció la implementación de nuevos regímenes de simplificación aduanera.*

En la práctica, se van a eliminar los aranceles aplicables al importar, entre otros, los siguientes productos agrícolas en el territorio mexicano:

- Quesos (actualmente gravados al 20% de su valor a la importación);
- Leche en polvo;
- Cerdo;
- Chocolate; y
- Pasta.

También se anunció la implementación de medidas para simplificar y acelerar la importación de productos intercambiados entre los dos países del Acuerdo.

## **9. Reglamento de Ejecución 2018/671, de la Comisión Europea, de 2 de mayo de 2018**

*Por el cual se someten a registro las importaciones de bicicletas eléctricas originarias de la República Popular de China.*

El presente documento se basa en un análisis, en el marco de un procedimiento de antidumping y antisubvenciones, referido a una denuncia a través de la cual el denunciante, con arreglo al artículo 14, apartado 5, del Reglamento antidumping de base, y al artículo 24, apartado 5, del Reglamento antisubvenciones de base, solicitó que las importaciones del producto afectado se sometiesen a registro, de manera que, posteriormente, pudieran aplicarse medidas contra ellas a partir de la fecha de tal registro, siempre que se cumplieran todas las condiciones establecidas en el Reglamento de base.

Con el fin de dar respuesta a la solicitud, la comisión verificó que se cumplían los siguientes criterios para proceder al registro. En primer lugar, en lo relativo al dumping, si los importadores eran o debían ser conscientes del mismo debido a su magnitud o al perjuicio alegado o comprobado y si existía un aumento sustancial adicional de las

importaciones que, debido al momento de su realización, su volumen y otras circunstancias, pudiera minar considerablemente el efecto corrector del derecho antidumping definitivo que se aplique.

En segundo lugar, en lo relativo a la subvención, verificó si existían circunstancias críticas en las que, con respecto al producto subvencionado en cuestión, las importaciones masivas, efectuadas en un período relativamente corto, de un producto que goza de subvenciones sujetas a medidas compensatorias causan un perjuicio difícil de reparar, y si se considera necesario, para impedir que tal perjuicio se reproduzca, imponer retroactivamente derechos compensatorios sobre esas importaciones.

Tras los mencionados procedimientos de verificación y recolecta de datos, la Comisión llega a la conclusión de que, efectivamente, existen pruebas suficientes que justifican el sometimiento a registro del producto afectado e insta a las autoridades aduaneras que procedan al mismo con el fin de garantizar que, en caso de que las investigaciones diesen lugar a resultados que lleven a imponer derechos antidumping y/o derechos compensatorios, tales derechos puedan recaudarse retroactivamente sobre las importaciones registradas, si se cumplen las condiciones necesarias, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

#### **10. Reglamento (UE) 2018/683 de la Comisión, de 4 de mayo de 2018**

*Establece un derecho antidumping provisional sobre las importaciones de determinados neumáticos, nuevos o recauchutados, de caucho, de un tipo utilizado en autobuses o camiones, con un índice de carga superior a 121, originarios de la República Popular China, y se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/163.*

Desde el pasado 8 de mayo de 2018, y durante un período provisional de seis meses, se establecen derechos antidumping provisionales en las importaciones de determinados neumáticos de caucho, nuevos o recauchutados, destinados a autobuses o camiones, con un índice de carga superior a 121 y originarios de China, que actualmente están clasificados en los códigos NC 4011 20 90 y ex 4012 12 00 (código TARIC 4012120010).

Los derechos antidumping provisionales aplicables, oscilan entre 52,85 y 82,17 euros por artículo del producto, en función de la compañía que expida factura para su exportación a la UE.

Asimismo, con el fin de evitar el riesgo de que los operadores se valieran de la importación de ruedas equipadas con neumáticos chinos para eludir las medidas, la Comisión ha considerado adecuado supervisar las importaciones de dichas ruedas con el fin de reducir al mínimo ese riesgo. A estos efectos, este Reglamento establece códigos TARIC independientes para las importaciones de ruedas, ruedas para remolques y ruedas para semirremolques equipadas con neumáticos, nuevos o recauchutados, de caucho, de los tipos utilizados en autobuses o camiones, con un índice de carga superior a 121, que pasarán a clasificarse en los códigos TARIC 8708701015, 8708701080, 8708705015, 8708705080, 8708709115, 8708709915, 8716909015 y 8716909080.

En esta fase del procedimiento, no puede adoptarse una decisión sobre la posible aplicación retroactiva de las medidas antidumping.

En aras de una buena gestión, la Comisión invitó a las partes interesadas a que presenten observaciones por escrito o a que soliciten una audiencia con la Comisión o el Consejero Auditor en litigios comerciales dentro de un plazo determinado.

Las conclusiones relativas a la imposición de derechos provisionales podrían ser modificadas en la fase definitiva de la investigación.

## **11. Decisión de 12 de abril de la AEAT**

*La AEAT pospone la obligatoriedad del uso de las declaraciones de importación XML hasta el 17 de mayo.*

El 12 de abril se adoptó la decisión por la que la AEAT posponía la obligatoriedad del uso de las declaraciones de importación XML hasta el 17 de mayo. Con el objetivo de modernización de la Aduana, se requiere a los obligados tributarios que adapten a los formatos XML las declaraciones de importación.

Se indica que desde el pasado 17 de mayo, la AEAT no acepta ya declaraciones de importación mediante mensajes EDIFACT.

## **12. Nota informativa NI GA 03/2018 de 4 de junio, sobre almacenamiento y mezclas en almacenes de depósito temporal y depósitos aduaneros de mercancías a granel**

*Almacenamiento de graneles no sujetos a medidas de política comercial en ADTs y Depósitos Aduaneros – Sustitución de la anterior NI GA 13/2016 de 14 de diciembre de 2016.*

El pasado 4 de junio, el Departamento de Aduanas e IIEE publicó la enunciada nota informativa sobre el almacenamiento de mercancías a granel en almacenes de depósito temporal (ADTs) y depósitos aduaneros (DAs), sustituyendo así a la anterior NI GA 13/2016, de 14 de diciembre de 2016.

Así pues, la nota clarifica y confirma las siguientes cuestiones, referidas a aquellas mercancías a granel, no pertenecientes a la Unión, que se introduzcan en un ADT o se vinculen al régimen de DA, excluyendo a las que estén sujetas a un derecho antidumping, compensatorio o de salvaguardia provisional o definitivo o a un derecho adicional en el momento de su despacho a libre práctica.

En primer lugar, en cuanto a la mezcla de graneles en los ADTs, señala que únicamente está permitido el almacenamiento de mercancías idénticas. En este sentido, no estarán permitidas aquellos en los que, por su origen, calidad comercial o características técnicas, pueda considerarse como objeto de una manipulación usual (sólo permitida en el DA) u otra operación de transformación más compleja (a realizar en el marco de un RPA).

No obstante, se establece una excepción por la cual se podrá almacenar mercancía de origen UE y otra de país tercero de una misma expedición, siempre que no coincidan en el ADT mercancías de distintas expediciones, cuando se realicen despachos parciales y hasta que éstos se ultimen, pudiéndose almacenar mercancía ya despachada junto con la pendiente de despachar.

En segundo lugar, en lo relativo a la mezcla de graneles en los DAs, destaca que se admitirán las manipulaciones usuales, cuando se traten de mercancías de país tercero con distinto código de NC (8 dígitos), distinta calidad comercial o distintas características técnicas, siempre que cumplan con lo dispuesto en el Anexo 71-03 sobre manipulaciones usuales, que se pueda someter a la vigilancia aduanera sin poner en marcha un dispositivo administrativo desproporcionado, y que la ultimación del régimen se realice de acuerdo con el art. 264 del Reglamento (UE) no 2015/2447.

Por otro lado, también estarán permitidas las manipulaciones para mercancía perteneciente a la Unión y otra de país tercero, con las mismas características que el supuesto anterior, siempre que, además, ninguna se encuentre en régimen suspensivo de II.EE.

Por último, en supuestos de una mercancía perteneciente a la Unión y otra de país tercero con el mismo código NC, idéntica calidad comercial y mismas características técnicas, estará permitida considerándose como mero almacenamiento, siempre que exista una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, se autorice como mercancía, y se haga una separación contable.

En tercer y último lugar, la nota incluye un listado de operaciones con hidrocarburos consideradas como manipulaciones usuales previstas en el Anexo 71-03, permitidas en DA, siempre que ninguna de las mercancías se encuentre en régimen suspensivo de II.EE.

## II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Décima, Sentencia C-227/17 de 12 de abril de 2018

*Clasificación arancelaria - Nomenclatura combinada - Subpartidas - Sistema de fijación de la columna vertebral.*

Se planteó ante el TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

- ¿Un sistema de fijación de la columna vertebral, como el controvertido en el litigio principal, ensamblado específicamente en función del paciente en cuyo cuerpo se implanta y destinado al tratamiento de enfermedades degenerativas de los discos intervertebrales, de estenosis y dislocaciones de la columna vertebral o de fusiones vertebrales anteriores fallidas, de tumores, de escoliosis o incluso de fracturas óseas, está comprendido en la subpartida 9021 90 90 de la NC.?

Señala el presente Tribunal, en primer lugar, que la función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial en materia de clasificación arancelaria, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para clasificar correctamente los productos de que se trate en la NC y no en efectuar él mismo dicha clasificación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto. Así, el órgano jurisdiccional remitente se encuentra, en cualquier caso, en mejor situación para proceder a dicha clasificación.



Por otra parte, indica el TJUE que las notas explicativas del SA, a pesar de no tener carácter vinculante, constituyen medios importantes para garantizar la aplicación uniforme del arancel aduanero común, así como proporcionan elementos válidos para su interpretación, al igual que ocurre con las notas explicativas de la NC.

Continúa el presente Tribunal indicando que corresponde al Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf) apreciar, antes de nada, si los sistemas controvertidos en el litigio principal pueden calificarse de artículos o aparatos de ortopedia en el sentido de la subpartida 9021 10 10 de la NC. Para ello, ese tribunal deberá tener en cuenta la nota 6 del capítulo 90 de la NC, según la cual los artículos y aparatos de ortopedia se utilizan para prevenir o corregir ciertas deformidades corporales o para sostener o mantener partes del cuerpo después de una enfermedad, operación o lesión.

Por lo que respecta, en segundo lugar, a la subpartida 9021 10 90 de la NC, recuerda el TJUE que las notas explicativas del SA relativas a la partida 9021 establecen que los "artículos y aparatos para fracturas se utilizan para inmovilizar partes del cuerpo lesionadas (para su extensión o protección) o para reducir fracturas" y precisan que esos artículos y aparatos se utilizan también en los tratamientos de luxaciones u otras lesiones articulares, rechazándose por tanto la alegación de la recurrente de que los sistemas de fijación de la columna vertebral controvertidos en el litigio principal no pueden incluirse en esta subpartida por estar diseñados para permanecer de modo duradero en el cuerpo del paciente, por no estar dicho requisito incluido en el texto de la citada subpartida ni de las notas explicativas de la NC.

Por último, señala el TJUE que, en el supuesto de que el tribunal remitente llegara a la conclusión de que los sistemas de fijación de la columna vertebral controvertidos en el litigio principal no están comprendidos ni en la subpartida 9021 10 10 ni en la subpartida 9021 10 90, la clasificación de estos sistemas en la subpartida residual 9021 90 90 de la NC conllevaría que no solo se destinan a ser implantados en el organismo, sino también a compensar un defecto o incapacidad, extremo que corresponde verificar al tribunal remitente a la luz de las notas explicativas de la NC y del SA relativas a la partida 9021.

## **2. Tribunal General, Sala octava, Sentencia T-431/12, de 3 de mayo de 2018**

*Derechos antidumping - Importaciones de ácido tartárico originario de la República Popular China – Anulación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 626/2012, que modifica el Reglamento de Ejecución n.º 349/2012.*

El 16 de abril de 2012, el Consejo adoptó el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 349/2012, por el que se establece un derecho antidumping definitivo sobre las importaciones de ácido tartárico originario de la República Popular China tras una reconsideración por expiración en virtud del artículo 11, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1225/2009 del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Comunidad Europea (en adelante, "Reglamento de base").

Al término del procedimiento de reconsideración provisional parcial relativo a dos productores exportadores chinos, el Consejo adoptó, el 26 de junio de 2012, el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 626/2012, que modifica el Reglamento de Ejecución n.º 349/2012 (en adelante, "Reglamento impugnado").

En esencia, el Reglamento impugnado deniega el trato de economía de mercado a los dos productores exportadores chinos y, tras calcular el valor normal de acuerdo con la información facilitada por un productor de un país análogo (Argentina), que había cooperado en la investigación, aumenta el derecho antidumping aplicable a los productos fabricados por los dos productores exportadores chinos del 10,1 al 13,1 % y del 4,7 al 8,3 %, respectivamente.

En el recurso presentado ante el Tribunal General, las demandantes solicitaban la anulación del Reglamento impugnado. En apoyo del mismo, las demandantes invocan, entre otros motivos, la infracción del artículo 11, apartado 9, del Reglamento de base, en la medida en que el Consejo cambió la metodología utilizada para calcular el valor normal, sin que lo justificara un cambio de circunstancias. En particular, reprochan al Reglamento impugnado haber calculado el valor normal en vez de haber utilizado los precios de venta interiores efectivos.

Aun cuando las demandantes admiten que era inevitable cambiar la metodología en relación con los dos productores exportadores chinos, quienes ya no podían recibir el trato de economía de mercado, y utilizar un país análogo, consideran que el Consejo se debió haber basado en los precios de venta interiores efectivos en el país análogo,

como había hecho en la investigación inicial en relación con los productores exportadores que no solicitaron el trato de economía de mercado.

A la luz de la jurisprudencia comunitaria, el Tribunal General procede a estimar el citado motivo alegado por las demandantes y, por consiguiente, acuerda:

- Anular el Reglamento impugnado.
- Mantener el derecho antidumping impuesto por el Reglamento impugnado por lo que se refiere a los productos de uno de los dos productores exportadores chinos hasta que la Comisión Europea, y el Consejo de la Unión Europea hayan adoptado las medidas necesarias para la ejecución de esta sentencia.

### III. Doctrina administrativa

#### 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0029-18, de 10 de enero de 2018

*Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo en los términos del artículo 324 del Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 en relación con los bienes importados por la consultante y utilizados al amparo del mencionado régimen aduanero.*

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

Una entidad fabricante de aeronaves es titular de un régimen de perfeccionamiento activo cuya ultimación se produce de conformidad con lo dispuesto en el artículo 324 del Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen las normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

En primer lugar, dispone la DGT que, de conformidad con las disposiciones establecidas en la LIVA, la introducción en el TIVA-ES de un bien procedente de un país o territorio tercero tendrá la consideración de importación de bienes a efectos del IVA, y determinará el devengo de dicho impuesto, salvo cuando, desde el momento de su introducción en el TIVA-ES, quede vinculado a alguno de los regímenes aduaneros mencionados en el artículo 24 de la citada norma, como sería el régimen de perfeccionamiento activo (RPA). Por tanto, en el caso objeto de consulta, la importación de los bienes en cuestión no tendrá lugar en tanto no se ultime el RPA, para el que los bienes introducidos en el TIVA-ES hayan sido declarados de conformidad con la normativa aduanera aplicable. Producida la ultimación del citado régimen, se producirá el devengo del IVA por motivo de la importación, salvo cuando tras la ultimación del RPA los bienes fueran objeto de cualquiera de las operaciones a las que hacen referencia los artículos 21, 22 y 25 de la LIVA.

Por su parte y de conformidad con el artículo 256 del Código Aduanero de la Unión (CAU), en el marco del RPA las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión (TAU) en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas a i) derechos de importación; ii) otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor; iii) medidas de política comercial, en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en dicho territorio o su salida de él.

En cuanto a la ultimación de dicho régimen y en virtud del artículo 215 del CAU, como norma general, el RPA se ultimaré cuando las mercancías previamente vinculadas al mismo hayan salido del TAU o se incluyan en otro régimen aduanero posterior. Sin embargo, existe un supuesto de ultimación especial de dicho régimen contenido en el artículo 324 del Reglamento de ejecución 2015/2447, mediante el cual, y a efectos de la ultimación de dicho régimen, se considerará una reexportación –y, por tanto, vinculación a un régimen aduanero posterior- el suministro de aeronaves. Además, el citado artículo establece que, a estos efectos, dicha ultimación se producirá “a partir de la primera utilización de las mercancías incluidas en él en la fabricación, reparación (incluido el mantenimiento), modificación o transformación de aeronaves, o de partes de estas”.

A raíz de todo lo anterior, matiza la DGT que si bien el artículo 324 del Reglamento de ejecución antes citado considera reexportados los bienes importados y declarados para el RPA y luego utilizados en la fabricación, reparación, modificación o transformación de aeronaves, desde la incorporación de los bienes a dichos procesos, en el ámbito del IVA, es el artículo 21 de la LIVA el que regula la exención de las entregas de bienes objeto de exportación, exigiendo como requisito, en cualquier caso para su aplicación, la salida efectiva de la Comunidad de los bienes en cuestión.

Por lo tanto y como conclusión, señala la DGT que la consideración de reexportación en el ámbito aduanero prevista en el artículo 324 del Reglamento de ejecución antes citado no puede trasladarse al IVA, sin que se produzca la salida efectiva de los bienes fuera del territorio de la Comunidad, motivo por el cual nos encontraríamos ante un supuesto controvertido donde por un lado, y en este caso particular, nos encontraríamos ante una reexportación a efectos aduaneros que no originaría la obligación por parte del sujeto pasivo de pagar el arancel derivado de la importación correspondiente, mientras que por el contrario, sí que nos encontraríamos ante el devengo del IVA a la importación, debiendo dicho sujeto pasivo proceder al pago del IVA correspondiente a estos efectos.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0342-18, de 8 de febrero de 2018**

*Importación de bienes de escaso valor – Procedimiento de declaración en aduana – Tributación a efectos del IVA*

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

*El consultante importa bienes de escaso valor, muchas veces inferior a 3 euros, desde China. Realizado el pedido al proveedor chino el paquete le llega directamente a su domicilio sin liquidación alguna en concepto de aranceles aduaneros o Impuesto sobre el Valor Añadido. Los bienes así importados son revendidos por el consultante a través de su página web.*

Comienza la DGT estableciendo que, conforme con el artículo 23 del Reglamento nº 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras, serán admitidos con franquicia de derechos de importación los envíos consistentes en mercancías sin valor estimable expedidos directamente desde un tercer país a un destinatario que se encuentre en la Comunidad. Asimismo, dicho artículo establece que tienen la consideración de mercancías sin valor estimable aquellas mercancías cuyo valor intrínseco no sobrepase los 150 euros en total por envío.

De acuerdo con lo anterior, señala la DGT que, de los hechos planteados en la consulta, se considerarán envíos consistentes en mercancías sin valor estimable, siendo de aplicación la exención de los derechos de importación, por no superar el valor de la mercancía los 150 euros. Por lo tanto, las mercancías se considerarán declaradas para despacho a libre práctica por su mera presentación en aduana con arreglo al artículo 139 del CAU.

En cuanto la tributación a efectos del IVA, señala este Centro Directivo que, la introducción en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien procedente de China constituye la realización por parte de la consultante de una importación, estando sujetas al impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 LIVA cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador. Sin embargo, de conformidad con el artículo 34 de la LIVA, están exentas del impuesto las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 euros. Por lo tanto, las importaciones de bienes realizadas por la consultante cuyo valor global no exceda de 22 euros estarán sujetas, aunque exentas del IVA.

### **3. Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Duodécima, Resolución de 19 de abril de 2018, Recurso 9/2017**

*Valor en aduana – cálculo del valor en aduana de mercancías importadas con un valor anormalmente bajo*

A través de este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, se insta al TEAC a establecer su criterio en relación con la facultad de las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la UE, en un supuesto en que el operador realiza importaciones declarando un valor de las mercancías anómalamente bajo, en relación con el valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables.

Por un lado, el TEAR de la Comunidad Valenciana considera que la única circunstancia que permite acudir a la valoración mediante la aplicación de métodos alternativos al valor de transacción es que existan dudas fundadas sobre el hecho de que el importador haya pagado una cantidad distinta a la declarada. Para ese Tribunal, la declaración de un valor de las mercancías importadas anómalamente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables, no constituiría una duda fundada sobre el hecho señalado.

No obstante lo anterior, el TEAC acuerda estimar el recurso planteado por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, estableciendo que a los efectos del artículo 181 bis del Reglamento (CEE) 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, la declaración de un valor de las mercancías importadas anómalamente bajo en relación al valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables constituye duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado, de modo que la persistencia de tal duda faculta a las autoridades aduaneras para apartarse del valor de transacción declarado y calcular el valor en aduana de las mercancías por los otros métodos previstos en la legislación de la UE, y ello independientemente de que se refuten o pongan en cuestión la autenticidad de la factura u otros documentos aportados en apoyo del valor declarado.

## B. Boletín de Impuestos Especiales y Medioambientales

### I. Jurisprudencia

#### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala primera, Sentencia C-31/17, de 18 de marzo de 2018.

*Tributación productos energéticos utilizados en la generación de energía eléctrica, en concreto, actividad de cogeneración de electricidad y calor. Requisitos para someter a tributación dichos productos.*

El pasado 7 de marzo de 2018 se publicó una Sentencia en la que el TJUE viene a analizar la adecuación del derecho francés en materia de los IIEE a la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva), en lo que respecta al gravamen de los productos energéticos destinados a la producción de electricidad.

El supuesto analizado es el de una entidad que se dedica a la cogeneración de electricidad mediante el consumo de un hidrocarburo, en este caso gas natural, para la producción combinada de electricidad y calor. La norma francesa reguladora del impuesto sobre hidrocarburos establece que los consumos del gas natural cuyo destino sea la generación de electricidad han de ser objeto de gravamen. Sin embargo, el recurrente considera que dicho precepto es contrario al derecho de la Unión y, en particular, está en conflicto con el artículo 14.1.a) de la Directiva que parece establecer una exención obligatoria para los Estados miembros en este caso.

Sin embargo, el estado francés consideraba adecuada su legislación al señalar que la actividad de cogeneración está regulada específicamente en el artículo 15.1.c) de la Directiva y, por tanto, se encuentra fuera del ámbito objetivo del artículo 14, lo que habilitaría a los Estados miembro a gravar el consumo de productos energéticos destinados a su uso en la actividad de cogeneración.

A este respecto, concluye el Tribunal señala que la Directiva enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que deben de aplicar los Estados Miembros a través del artículo 14, e indica que dichas exenciones son de obligado cumplimiento, siendo dicha obligación precisa e incondicional, pudiendo los particulares invocar su aplicación directa.



En este sentido, el Tribunal señala que de no ser de aplicación la exención contenida en el artículo 14.1.a), se produciría una doble imposición, al quedar gravada la electricidad producida y el combustible utilizado para su producción.

No obstante, también indica el Tribunal que la Directiva no excluye totalmente la doble imposición y exceptúa la obligatoriedad de la exención obligatoria prevista en el artículo 14.1.a, cuando se justifique sobre la protección del medio ambiente.

Respecto a la fundamentación del Gobierno Francés, el Tribunal concluye que el artículo 15 de la Directiva solo puede tener carácter residual, al dotar a los estados miembros de una posibilidad suplementaria de establecer exenciones a los productos energéticos para su uso en la generación de energía térmica, pero no puede excluir la aplicación de la exención obligatoria para los Estados, prevista en el artículo 14, para la generación de energía eléctrica.

Por tanto, dado que según se deduce de la Sentencia el legislador francés nunca justificó la inaplicación de la exención obligatoria con base en criterios medio ambientales, el TJUE da la razón al recurrente y determina la procedencia de la devolución del impuesto pagado por el consumo de gas en la cogeneración, al ser contrario a la normativa de la Unión, la normativa francesa que excluye la aplicación de la exención obligatoria prevista en el artículo 14 de la Directiva.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Cuarta, Sentencia C-30/17 de 17 de mayo de 2018.**

*IIEE sobre la cerveza - Cálculo de la Base Imponible – Escala de Plato*

La sentencia trae causa de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal polaco relativa a la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83.

En particular se cuestiona si, para el cálculo de la base imponible del IIEE de las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, ha de tenerse en cuenta el extracto seco del mosto original o el extracto seco del producto acabado que incluye sustancias saborizantes y sirope de azúcar añadidos una vez acabado el proceso de fermentación.

Las sociedades productoras de cerveza entienden que para el cálculo de la base imponible del impuesto a la cerveza se tiene que realizar a partir del extracto seco del mosto original.

Por el contrario, la Administración Aduanera polaca considera que, para calcular la base imponible, se ha de tener en cuenta el producto final (es decir, una vez añadido el sirope de azúcar y demás sustancias adicionadas), lo que supondría un importe mayor calculado con respecto a la posición de la empresa polaca.

En primer lugar, el TJUE señala que el concepto de "grado Plato" no está definido ni en la Directiva ni en otros actos de la Unión por lo que el sentido de dicho concepto ha de determinarse teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

A ese respecto, el TJUE señala que, según el sentido habitual en el sector cervecero, el grado Plato se calcula sin tener en cuenta sustancias saborizantes y añadidos una vez finalizada la fermentación.

En segundo lugar, del análisis contextual de la Directiva 92/83, en particular de los artículos 6 y 28, primer guion puede desprenderse que el 6 "grado Plato" es una unidad de medida referida a la densidad inicial de la cerveza y, por ende, a su mosto original.

Con base en lo anterior, el TJUE concluye que para determinar la base imponible del IIEE sobre la cerveza con arreglo a la escala de Plato procede tomar en consideración el extracto seco de mosto original sin tener en cuenta los azúcares añadidos tras la fermentación.

**5. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección Segunda. Sentencia nº 314/2018, de 27 de febrero de 2018.**

*Impuesto sobre Hidrocarburos – Incumplimiento formal – Exención y tipo reducido artículo 50.1 de la LIIEE*

El objeto que motiva la presentación del recurso de casación ahora juzgado se centra en dirimir si un mero incumplimiento formal de los requisitos que reglamentariamente se exigen para controlar y justificar la efectiva afección de un producto a un uso o destino, puede o no acarrear la pérdida automática de la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre Hidrocarburos establecido en el artículo 50.1 de la Ley del Impuesto de Impuestos Especiales.

Mediante la presente sentencia, el Alto Tribunal muestra su total conformidad con el criterio esgrimido por el TJUE en la sentencia Roz-Świt, dictada en 2016, a razón de que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la UE y deber ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE.

El Tribunal Supremo añade, además, que la jurisprudencia nacional a estos efectos, si bien no ha seguido siempre esta línea, debe ser corregida en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la pérdida automática del tipo reducido del Impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

Dicho lo anterior, concluye el Tribunal que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso, sino que, debe atenderse en todo caso al uso final del producto en cuestión, por ende, estima el recurso de casación presentado por la parte recurrente.

## II. Doctrina administrativa

### 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0834-18, de 26 de marzo de 2018.

*Entidad que actúa como operador del mercado del sector eléctrico - Calificación de las operaciones cuando existan "precios negativos" y requisitos facturación.*

La consultante es una entidad autorizada para desempeñar las funciones de operador del mercado del sector eléctrico.

Entre las funciones de la consultante se encuentran: recibir las ofertas de venta y de adquisición de energía, realizar su casación, determinar los distintos precios de la energía resultante de las casaciones y comunicarlos a los agentes implicados o liquidar y comunicar los pagos y cobros que deban realizarse en virtud de los precios resultantes de las casaciones.

Como consecuencia de la adaptación de la normativa nacional a la normativa de la Unión Europea podrán producirse "precios negativos" en el mercado diario e intradiario.

La cuestión planteada por la consultante versa sobre la calificación de las compras/ventas de energía a precios negativos y el modo de facturación de estas operaciones.

Los "precios negativos" se justifican en el ámbito del mercado de la electricidad porque, en ocasiones, para los productores de energía es más rentable continuar con el suministro de energía, aunque no la hayan vendido que parar la producción. En estos casos, el proveedor de energía eléctrica fija un precio cero por el suministro y, adicionalmente, satisface una contraprestación al adquirente de sus suministros de energía eléctrica por asumir el suministro.

En primer lugar, la Dirección General de Tributos clarifica que, desde el punto de vista del IVA, la consultante actúa en nombre propio respecto de las operaciones de compra y venta. Es decir, que se entiende que, por un lado, compra la energía a los proveedores y, por otro, la vende a los empresarios o particulares.

Cuando la consultante actúa como compradora, la Dirección General de Tributos entiende que se producen las siguientes operaciones a efectos del IVA:

- a) Entregas de electricidad del proveedor a la consultante. Dichas entregas se localizarán según lo establecido en el artículo 68. Siete de la Ley del IVA.

Sin perjuicio de que la contraprestación pactada sea cero, el proveedor deberá emitir la correspondiente factura a la consultante.

- b) Prestación de servicios de la consultante al proveedor por asumir el suministro. Esto es lo que la normativa comunitaria califica como "precios negativos".

Los citados servicios se localizarán según la regla general aplicable a los servicios prestados entre empresarios o profesionales, es decir, en sede del destinatario.

La consultante deberá expedir la correspondiente factura al proveedor por los servicios de retirada de energía.

Del mismo modo, cuando la consultante realice entregas de energía eléctrica también se producirán dos operaciones:

- a) Entrega de energía eléctrica cuya contraprestación será cero.
  - Igual que en el caso anterior, la consultante deberá expedir factura.
- b) Prestación de servicios que realiza el empresario que recibe el suministro de energía a la consultante.
  - La contraprestación será la cantidad abonada por la consultante como precio negativo. En este caso, la operación estará sujeta al impuesto ya que la destinataria del servicio será la entidad consultante, que está establecida en el TAI. Asimismo, el empresario que recibe el suministro de energía eléctrica deberá expedir la correspondiente factura a la consultante.

---

Esperamos que esta información le sea de utilidad y, como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquier cuestión derivada del contenido de esta nota. A tal fin pueden comunicarse con su persona de contacto habitual en Deloitte, o enviar un correo electrónico a la siguiente dirección: [deloitteabogados@deloitte.es](mailto:deloitteabogados@deloitte.es)

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

Atentamente,  
Deloitte Legal

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

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, legal, asesoramiento financiero, gestión del riesgo, tributación y otros servicios relacionados, a clientes públicos y privados en un amplio número de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global que se extiende por más de 150 países y territorios, Deloitte aporta las mejores capacidades y un servicio de máxima calidad a sus clientes, ofreciéndoles la ayuda que necesitan para abordar los complejos desafíos a los que se enfrentan. Los más de 263.000 profesionales de Deloitte han asumido el compromiso de crear un verdadero impacto.

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

Deloitte Legal