

**Deloitte.**

**Abril 2015**

# **Boletín de Aduanas e Impuestos Especiales**

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales



## Índice de contenido

### I. Aspectos normativos en materia aduanera.

1. Orden HAP/2485/2014, de 29 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/1217/2011, de 9 de mayo, por la que se regula el procedimiento de entrada y presentación de mercancías introducidas en el territorio aduanero comunitario y la declaración sumaria de depósito temporal, así como la declaración sumaria de salida y la notificación de reexportación en el marco de los procedimientos de salida de las mercancías de dicho territorio, y la Orden de 18 de diciembre de 2001, por la que se establecen las instrucciones para la presentación del manifiesto de carga para el tráfico marítimo.
2. Reglamento Delegado (UE) No 1382/2014 de la Comisión de 22 de octubre de 2014 que modifica el Reglamento (CE) no 428/2009 del Consejo, por el que se establece un régimen comunitario de control de las exportaciones, la transferencia, el corretaje y el tránsito de productos de doble uso.
3. Reglamento de Ejecución (UE) 2015/234 de la Comisión, de 13 de febrero de 2015 que modifica el Reglamento (CEE) no 2454/93 en lo relativo a la importación de medios de transporte destinados a ser utilizados por personas físicas residentes en el territorio aduanero de la Unión.
4. Reglamento de Ejecución (UE) 2015/428 de la Comisión, de 10 de marzo de 2015 por el que se modifican el Reglamento (CEE) no 2454/93 y el Reglamento (UE) no 1063/2010 en lo que respecta a las normas de origen en relación con el sistema de preferencias arancelarias generalizadas y las medidas arancelarias preferenciales en favor de determinados países o territorios.
5. Resolución de 5 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de las autorizaciones de despacho aduanero.
6. Acuerdo entre el Gobierno de España y el Gobierno de Japón sobre cooperación y asistencia mutua en materia aduanera, hecho en Tokio el 3 de octubre de 2013.

## **II. Jurisprudencia.**

- 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de febrero de 2015. Asunto C-134/13, Raytek GmbH y Fluke Europe BV – Commissionaires for HMRC.**
- 2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de marzo de 2015. Asunto C-547/13, Oliver Medical SIA – Valsts ienemumu dienests.**
- 3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de abril de 2015. Asunto C-635/13, SC ALKA CO SRL – Autoritatea Nationala a Vamilor –Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Galati.**

## **III. Doctrina administrativa.**

- 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2954/2011, de 16 de diciembre de 2014.**
- 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0785-15, de 10 de marzo de 2015.**
- 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº 0008-15, de 11 de marzo de 2015.**
- 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0408-15, de 02 de febrero de 2015.**
- 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0692-15, de 03 de marzo de 2015.**

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

- 1. Orden HAP/2485/2014, de 29 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/1217/2011, de 9 de mayo, por la que se regula el procedimiento de entrada y presentación de mercancías introducidas en el territorio aduanero comunitario y la declaración sumaria de depósito temporal, así como la declaración sumaria de salida y la notificación de reexportación en el marco de los procedimientos de salida de las mercancías de dicho territorio, y la Orden de 18 de diciembre de 2001, por la que se establecen las instrucciones para la presentación del manifiesto de carga para el tráfico marítimo.**

En línea con la La Directiva 2010/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, y con el fin de simplificar y armonizar en la mayor medida posible las formalidades relativas a la información exigidas a los buques que entran o salen de puertos de la Unión, en primer lugar, esta Orden, modifica la Orden EHA/1217/2011, de 9 de mayo, por la que se regula el procedimiento de entrada y presentación de mercancías introducidas en el territorio aduanero comunitario y la declaración sumaria de depósito temporal, así como la declaración sumaria de salida y la notificación de reexportación en el marco de los procedimientos de salida de las mercancías de dicho territorio.

Por otro lado, se modifica la Orden de 18 de diciembre de 2001 por la que se establecen las instrucciones para la presentación del manifiesto de carga para el tráfico marítimo.

- 2. Reglamento Delegado (UE) No 1382/2014 de la Comisión de 22 de octubre de 2014 que modifica el Reglamento (CE) no 428/2009 del Consejo, por el que se establece un régimen comunitario de control de las exportaciones, la transferencia, el corretaje y el tránsito de productos de doble uso.**

Este Reglamento se publica con el objeto de actualizar la lista de productos de doble uso que figura en el anexo I del Reglamento (CE) no 428/2009 para cumplir plenamente las obligaciones relativas a la seguridad internacional, garantizar la transparencia y mantener la competitividad de los exportadores

- 3. Reglamento de Ejecución (UE) 2015/234 de la Comisión, de 13 de febrero de 2015 que modifica el Reglamento (CEE) no 2454/93 en lo relativo a la importación de medios de transporte destinados a ser**

## **utilizados por personas físicas residentes en el territorio aduanero de la Unión.**

Habida cuenta de que recientemente, se han observado ciertos hechos que han revelado malas prácticas en la importación temporal de los medios de transporte, este Reglamento modifica las disposiciones de aplicación del Código Aduanero (Reglamento (CEE) no 2454/93) a fin de excluir la posibilidad de que se produzcan esas malas prácticas

Así, este Reglamento prevé la concesión de la exención total de los derechos de importación cuando los medios de transporte sean utilizados con fines comerciales o privados por una persona física residente en el territorio aduanero de la Unión y empleada por el propietario o el arrendatario, con o sin opción de compra de los medios de transporte establecido fuera de ese territorio.

#### **4. Reglamento de Ejecución (UE) 2015/428 de la Comisión, de 10 de marzo de 2015 por el que se modifican el Reglamento (CEE) no 2454/93 y el Reglamento (UE) no 1063/2010 en lo que respecta a las normas de origen en relación con el sistema de preferencias arancelarias generalizadas y las medidas arancelarias preferenciales en favor de determinados países o territorios.**

En relación con la reforma del modo de certificación del origen de las mercancías a los efectos del sistema de preferencias arancelarias generalizadas (SPG), se introdujo un sistema de autocertificación del origen de las mercancías por parte de los exportadores registrados a tal efecto en los países beneficiarios o en los Estados miembros, cuya puesta en marcha se aplazó hasta el 1 de enero de 2017. La reforma se basa en el principio de que, habida cuenta de que son los exportadores quienes se encuentran en mejores condiciones para conocer el origen de sus productos, resulta oportuno exigirles que faciliten directamente a sus clientes comunicaciones sobre el origen. A fin de que los países beneficiarios y los Estados miembros puedan registrar a los exportadores, la Comisión tiene previsto establecer un sistema electrónico de registro de exportadores (sistema REX).

Este Reglamento introduce los ajustes necesarios para garantizar el correcto funcionamiento de la cooperación entre la Unión, Noruega, Suiza y Turquía, países que también aplicarán el sistema de registro de exportadores y utilizarían el sistema REX.

En particular, en virtud de las normas en vigor, únicamente pueden inscribirse en el registro los exportadores de los países beneficiarios y de la

Unión. Dado que Noruega y Suiza, así como Turquía, una vez que este país cumpla determinadas condiciones, van aplicar el sistema de registro de los exportadores, sus exportadores deberían tener también la posibilidad de registrarse, a fin de tener derecho a extender comunicaciones sobre el origen en el marco de la acumulación bilateral o extender comunicaciones sustitutivas en el contexto de la reexpedición de mercancías.

**5. Resolución de 5 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de las autorizaciones de despacho aduanero.**

En el marco de las especificidades del procedimiento aduanero y la regulación de la representación aduanera, esta Resolución establece la creación de un nuevo sistema de registro de las autorizaciones otorgadas en favor de los representantes aduaneros para presentar declaraciones en aduana por cuenta de terceros, llamadas comúnmente autorizaciones de despacho.

El registro de tales autorizaciones de despacho podrá efectuarse de varias formas, a saber, por comparecencia personal del poderdante o del representante aduanero, mediante autorización otorgada mediante documento público o documento privado con firma notarialmente legitimada presentado ante la Agencia Tributaria, o bien por Internet.

Adicionalmente, se establece un modelo normalizado de representación (Anexo I de la Resolución), en virtud del artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la que se prevé la posibilidad de establecer modelos normalizados de representación por la Administración Tributaria, en este caso por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**6. Acuerdo entre el Gobierno de España y el Gobierno de Japón sobre cooperación y asistencia mutua en materia aduanera, hecho en Tokio el 3 de octubre de 2013.**

En virtud de este Acuerdo, España y Japón, a través de sus Autoridades Aduaneras, se comprometen a prestarse asistencia mutua, con vistas a facilitar el tráfico legal de mercancías, a garantizar la correcta aplicación de la legislación aduanera, así como a prevenir, investigar y luchar contra las infracciones en materia aduanera.

Asimismo, las Autoridades Aduaneras de España y Japón cooperarán para la simplificación y la armonización de sus procedimientos aduaneros.

El ámbito de aplicación de este Acuerdo se entiende sin perjuicio de las obligaciones de España contraídas en virtud de la legislación de la Unión Europea, respecto de sus obligaciones actuales y futuras como Estado miembro de la Unión Europea y de cualquier legislación promulgada para el cumplimiento de dichas obligaciones, así como de sus obligaciones actuales y futuras que resulten de acuerdos internacionales firmados entre los Estados miembros de la Unión Europea.

## II. Jurisprudencia.

### 1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de febrero de 2015. Asunto C-134/13, Raytek Gmbh y Fluke Europe BV – Commissionaires for HMRC.

*Arancel aduanero común — Reglamento 314/2011 UE — Clasificación arancelaria de mercancías — Nomenclatura Combinada*

En este supuesto, Raytek y Fluke importan en Reino Unido cámaras térmicas infrarrojas que clasificaban bajo la partida 9027.50 de la Nomenclatura Combinada (NC), al amparo de las Informaciones Arancelarias Vinculantes (IAV) emitidas por las autoridades aduaneras de dicho país. Sin embargo, como consecuencia de la entrada en vigor del Reglamento 314/2011, que clasifica las cámaras térmicas infrarrojas en el código NC 9025 19 20 como termómetros, las citadas IAV dejaban de ser válidas.

Raytek y Fluke se oponen a la validez del Reglamento nº 314/2011 en lo que concierne al respectivo alcance efectivo de las partidas arancelarias 9025 19 20 (con un arancel aplicable del 3,2%) y 9027 50 00 (con exención de derechos).

Tras analizar las características técnicas de los productos en cuestión, concluye el TJUE que la Comisión no ha modificado el contenido de las partidas arancelarias 9025.19 y 9027.50 al clasificar en la subpartida 9025.19.20 de la NC de los aparatos descritos en el anexo del Reglamento nº 314/2011. Por lo tanto, del examen de dicho Reglamento no puede inferirse que sea inválido.

Finalmente, cita el TJUE la nota 3 del capítulo 90 de la NC, que establece que *“salvo disposiciones en contrario, 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”*.

Por tanto, en ese supuesto, también debería tenerse en cuenta el hecho, de que los aparatos objeto del litigio principal pueden tener además como función la de medir la temperatura, por lo que pueden utilizarse como termómetro.

## **2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 4 de marzo de 2015. Asunto C-547/13, Oliver Medical SIA – Valsts Ienemumu Dienests (VID).**

*Nomenclatura Combinada — Clasificación arancelaria de mercancías — Interpretación de las partidas 9018 y 9019*

El asunto se centra en dilucidar si los productos objeto del litigio principal, destinados al tratamiento de problemas dermovasculares y dermatológicos y cuyo funcionamiento se basa en la tecnología láser y en una tecnología que utiliza luz de alta intensidad, deben clasificarse como instrumentos o aparatos de medicina o aparatos de mecanoterapia en las partidas 9018 o 9019 de la NC (tal y como defiende Oliver Medical), o si bien debe interpretarse en el sentido de que estos productos deben clasificarse como aparatos eléctricos con función propia en la partida 8543 de la NC.

Según reiterada jurisprudencia, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, 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.

Por otro lado, a efectos de la clasificación en la partida idónea, procede recordar, que el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicho producto; la inherencia debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste.

La partida 9018 de la NC comprende los instrumentos o aparatos de medicina. Según la Nota Explicativa del SA relativa a la partida 9018, esta partida comprende un conjunto de instrumentos y aparatos cuyo uso normal exige, en la casi totalidad de los casos, la intervención de un profesional sanitario (como un médico, un cirujano, un dentista, un veterinario o una comadrona) para diagnosticar, prevenir o tratar una enfermedad, o para operar, sin que, no obstante, su intervención se exija en todos los casos y, por otra parte, que tales aparatos e instrumentos están destinados a fines médicos. Incumbe a juicio del TJUE al importador aportar la prueba, en el momento de la importación, de que dicho producto está destinado a fines médicos.

Considera crucial el TJUE en este supuesto el uso al que el fabricante destinó los productos en cuestión, así como las condiciones y el lugar de su utilización. De este modo, el hecho de que el producto esté destinado al tratamiento de una o de varias patologías y la circunstancia de que ese

tratamiento deba realizarse en un centro médico y bajo el control de un profesional constituyen indicios que pueden revelar que el producto está destinado a fines médicos. Por el contrario, el hecho de que un producto sirva principalmente para obtener mejoras estéticas y pueda ser manipulado en un contexto no médico, por ejemplo en un instituto de belleza, y sin la intervención de un profesional, constituyen indicios que permiten descartar que dicho producto esté destinado a fines médicos.

En este caso, las dimensiones, el peso y la tecnología utilizada no constituyen elementos determinantes para la clasificación de productos como los del litigio principal en la partida 9018 de la NC.

Cabe destacar por último, que el TJUE considera que el hecho de que un producto lleve el marcado CE que certifique la conformidad de un producto sanitario con las disposiciones de la Directiva 93/42 constituye uno de los elementos que, además de otros, deben tomarse en consideración a este respecto. No obstante, dado que dicha Directiva persigue objetivos diferentes de los de la clasificación arancelaria, la circunstancia de que un producto lleve el marcado CE no puede ser determinante para apreciar si éste está destinado a fines médicos en el sentido de la partida 9018 de la NC.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de abril de 2015. Asunto C-635/13, SC ALKA CO SRL – Autoritatea Nationala a Vamilor –Directia Regionala pentru Accize si Operatiuni Vamale Galati.**

*Nomenclatura Combinada — Clasificación arancelaria de mercancías — Importación de semillas de calabaza de China.*

En el supuesto examinado, ALKA es una sociedad de importación y exportación con sede en Rumanía cuya actividad principal es el comercio mayorista de café, cacao y condimentos.

ALKA importó en Rumanía 1.560 sacos de semillas crudas de calabaza con cáscara, que clasificó en la subpartida arancelaria 1207.99.97 de la NC, para la cual está prevista una exención de derechos de aduana a la importación.

Con motivo de una inspección efectuada por la Aduana de Constanța Sud (Rumanía), el inspector de aduanas consideró que las semillas de calabaza importadas debían haberse clasificado en la subpartida arancelaria 1209 91 90 de la NC, para la cual está fijado un derecho de aduana a la importación del 3 %.

Considera el TJUE que el concepto de “las demás semillas y frutos oleaginosos” que figura en la partida 1207 de la NC, debe interpretarse en el sentido de que contempla las semillas y frutos que se utilizan normalmente para la extracción de aceite o de grasas alimenticias o industriales, excepto las comprendidas en las partidas 1201 a 1206 de la NC. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las semillas de calabaza de que se trata en el litigio principal reúnen tales criterios y, en particular, si se utilizan normalmente para la extracción de aceite o de grasas alimenticias o industriales, en cuyo caso deberán clasificarse en la partida 1207 de la NC, por su condición de semillas oleaginosas, y ello al margen de su utilización efectiva para la extracción de aceite o de grasas alimenticias o industriales, para la siembra o para la alimentación humana. En otro caso, dichas semillas estarán comprendidas en la partida 1209 de la NC si en el momento de su importación aún disponen de capacidad de germinación, con independencia de su utilización efectiva para la siembra o para la alimentación humana, o en la partida 1212 de la NC si ya no disponen de capacidad de germinación.

### III. Doctrina administrativa.

#### 1. Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución 2954/2011, de 16 de diciembre de 2014.

*Renta de aduanas — Valor en aduana de las mercancías — Cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías.*

En este supuesto, la empresa recurrente se dedica a la comercialización, importación y distribución de artículos deportivos, disponiendo de una concesión para comercializar en España los productos de la marca X e Y. En ambos casos, la entidad tiene suscritos unos contratos de licencia y distribución con entidades americanas y a su vez, tiene suscrito un contrato de representación con una entidad de Hong Kong, con el fin de que esta actúe como representante de compras de calzado a cambio del pago de la correspondiente comisión de compra.

La Inspección procede a regularizar el valor en aduana originalmente declarado por la recurrente al considerar que procede incluir el importe de los cánones abonados por la recurrente en relación con los productos Y.

A la luz de la normativa y doctrina aplicable en materia de cánones y del contenido de los contratos analizados, concluye el TEAC que en primer lugar, el importe del canon no está incluido en el valor de las mercancías importadas, dado que se liquida con posterioridad a la fecha de su importación.

Por otro lado, a juicio del TEAC y de acuerdo con el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de febrero de 2011, el importe del canon no está relacionado con las importaciones por cuanto que se determina en función del volumen de ventas, siendo su pago obligatorio y ello con independencia de que se hubiesen llevado a cabo o no dichas importaciones. Por consiguiente, el TEAC considera que dichos cánones si bien se establecen como condición para la comercialización y distribución de los productos, no constituyen una condición de para la importación en el sentido que se prevé en la normativa aduanera aplicable.

Finalmente y, en cuanto al hecho de que los cánones en cuestión sean una condición de venta de las mercancías, el TEAC indica que en la lógica de este tipo de contratos, es evidente que el licenciante, al amparo del contrato de licencia, no conceda el derecho a utilizar la marca autorizada en los productos importados sin que se satisfaga una contraprestación. Sin embargo, a su juicio, la inclusión de esta cláusula no implica que el canon

constituya una condición de venta de la mercancía, puesto que lo cierto es que la importación se puede producir y ello con independencia de que se pague el canon.

## **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0785-15, de 10 de marzo de 2015.**

### *Exención de entregas de bienes efectuadas por la consultante*

La consultante realiza entregas de mercancías a otros empresarios que las destinan a la exportación, realizando ventas en cadena, figurando la consultante como exportador en el DUA de exportación.

El transporte interno hasta la aduana de salida lo realiza bien el comprador, bien la consultante, y en otras ocasiones las mercancías son entregadas a otros empresarios o profesionales establecidos en el TAI para su vinculación a un depósito aduanero, ocupándose la consultante o el comprador del transporte hasta el depósito, o un tercero por cuenta de éstos.

La DGT hace un repaso de los diversos supuestos posibles de entregas de bienes exentas en virtud del artículo 21 LIVA, dando como resultado las siguientes conclusiones:

- Estarán exentas del Impuesto las entregas de mercancías que efectúe la consultante a otro empresario o profesional establecido en el TAI (conforme al artículo 21.1º LIVA) siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule a la entrega que efectúe la consultante y ésta figure ante la Aduana como exportador en nombre propio de tales mercancías.
- Estarán exentas del Impuesto las entregas de mercancías que efectúe la consultante a un empresario o profesional no establecido en el TAI (en las condiciones establecidas en el artículo 21 LIVA) siempre que los bienes se transporten fuera de la Comunidad (en las condiciones del artículo 9 RIVA) tanto si la consultante figure ante la Aduana como exportador, como si figura el empresario o profesional no establecido.
- Las entregas de mercancías comunitarias que efectúe la consultante a un empresario o profesional establecido en el TAI con carácter previo a la exportación no pueden vincularse a un depósito aduanero. Ello como consecuencia de que el régimen de depósito aduanero permite el almacenamiento de mercancías no comunitarias,

mientras que únicamente está previsto para las mercancías comunitarias en el caso de que una normativa específica lo disponga, en particular en lo relativo a las restituciones a la exportación, circunstancia que no concurre en este supuesto.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº 0008-15, de 11 de marzo de 2015.**

*Renta de aduanas — Valor en aduana de las mercancías — Cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías*

La consultante es una empresa española, suibsiaria de una compañía japonesa, que importa determinadas mercancías procedentes de China, pagando a un tercero (titular del derecho de autor), en virtud de un contrato de licencia, cánones por le derecho de didistribución de dichos productos en España. La consultante quiere saber por tanto si tales cánones deben integrarse en el valor en aduana.

La cuestión fundamental se centra en determinar si el pago del canon en cuestión constituye una condición de venta de la mercancía importada

En esta contestación no vinculante, la DGT entiende que, aunque cada uno de los elementos analizados no constituye en sí mismo una condición de la venta, la combinación de varios de ellos puede indicar que el pago de los cánones es una condición de la venta aun cuando no exista vinculación.

Hay que diferenciar entre los productos recogidos en el contrato de licencia de comercialización, en los que el vendedor viene impuesto por el licenciante, y el resto de productos, en los que el importador tiene libertad de elección del proveedor y fabricante de los productos. En el caso de los primeros, los cánones y derechos de licencia se sumarán al precio pagado o por pagar cuando estén relacionados con la mercancía objeto de valoración y constituyan una condición de venta de la mercancía. En cuanto al resto de productos importados, hay que considerar que no se cumplen los requisitos, a priori, para incluir los cánones o derechos de licencia en el valor en aduana.

### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0408-15, de 02 de febrero de 2015.**

*Obligaciones formales a efectos del Impuesto especial sobre el alcohol y tratamiento a efectos del IVA - Servicios de almacenamiento en depósito fiscal.*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado acerca de quiénes han de declararse como cliente del depositario en la declaración informativa periódica modelo 548, y cuál sería el tratamiento a efectos del IVA de los servicios de almacenamiento prestados por el titular del depósito fiscal y de los servicios prestados por el intermediario depositante al propietario de las mercancías.

El consultante es el titular de un depósito fiscal de bebidas alcohólicas que presta el servicio de almacenamiento en régimen suspensivo a sus clientes, que son transitarios. Estos últimos a su vez prestan el servicio logístico a propietario de las bebidas alcohólicas.

Dado que el depositario ha de presentar la declaración informativa 548 en relación con las personas para las que almacenan en régimen suspensivo, el consultante se planteaba si ha de consignar en la misma a su cliente transitario o al propietario de la mercancía.

La DGT resuelve que el depositario deberá consignar en la declaración la información relativa a la identificación de la persona para quien se realiza la operación que, en el caso de la consultante, es la empresa intermediaria, con independencia de que sea o no la propietaria de los bienes.

Asimismo, señala la DGT que el depositario deberá repercutir el Impuesto especial a la salida del depósito fiscal precisamente a aquel para quien se realiza la operación, esto es el intermediario (transitario).

En relación con el impuesto sobre el valor añadido, la DGT señala que los servicios de almacenamiento objeto de consulta estarán exentos del impuesto cuando las mercancías objeto de los mismos estén vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero.

La imposición de dichos servicios tendrá lugar cuando se ultime el régimen. Así, la contraprestación pagada por los servicios de almacenamiento deberá formar parte de la base imponible de la operación asimilada a la importación que se produce cuando los bienes abandonan el régimen. La forma en que el importe de dichos servicios se incorpora a la base imponible de la operación asimilada a la importación dependerá de si ha existido o no una entrega de los bienes en el interior del depósito distinto del aduanero y, de haberse producido, de si los servicios se entienden prestados con posterioridad a dicha entrega.

Asimismo, formarán parte de la base imponible del IVA de la operación asimilada a la importación el importe del impuesto especial devengado por el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero.

**5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0692-15, de 03 de marzo de 2015.**

*Impuesto especial sobre electricidad – Aplicación del límite mínimo de las cuotas del impuesto.*

La DGT resuelve acerca de cómo ha de calcularse el límite mínimo aplicable a las cuotas del Impuesto especial sobre electricidad previsto en el artículo 99 de la Ley de Impuestos Especiales, en el caso de un suministro de energía eléctrica para riesgos agrícolas en el que la facturación total del suministro se divide en 3 facturas: las emitidas por el distribuidor, OMEL y REE-MEF.

En el caso planteado, el consumidor de electricidad es un consumidor directo a mercado que está autorizado a comprar energía eléctrica al conjunto del sistema, a un comercializador o un generador y a contratar por otra parte el transporte de la energía adquirida con una persona distinta de aquellos, como puede ser el titular de la red de transporte/distribución. Ello, provoca que las distintas partidas se le facturen separadamente.

Dado que la base imponible del impuesto sobre la electricidad es aquella que se hubiera determinado a efectos del IVA, excluida las cuotas del propio impuesto, se ha de entender que la base imponible del impuesto sobre la electricidad relativa a dicho suministro eléctrico ha de comprender no sólo la entrega de la electricidad sino también los peajes de acceso a la red.

Por tanto en el objeto de consulta, señala la DGT que la base imponible la integrará el importe correspondiente a las 3 facturas y que será ese el importe que deberá tenerse en cuenta a la hora de aplicar el límite del artículo 99 de la Ley de Impuestos especiales.

Concluye la DGT señalando que en el caso de que el consultante dedicado a la actividad de riego agrícola tuviera derecho a aplicar la reducción de la base liquidable para determinados usos prevista en el artículo 98, el límite deberá aplicarse no sobre la base liquidable sino sobre la base imponible.

---

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

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

Atentamente,  
Deloitte Abogados

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

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

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

© 2015 Deloitte Asesores Tributarios S.L.U.