

**Deloitte.**

Noviembre 2014

Boletín de Aduanas e II.EE.



**Deloitte Abogados**  
**Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales**

## Índice de contenido

### I. Aspectos normativos en materia aduanera.

1. Real Decreto 285/2014, de 25 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero y el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
2. Comunicado de la Comisión relativa al reembolso de los derechos antidumping publicada el 29 de mayo de 2014 (2014/C164/09).
3. Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).
4. Reglamento Delegado (UE) nº 1016/2014 de la Comisión de 22 de julio, que modifica el anexo II del Reglamento (UE) nº 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas (SPG).
5. Real Decreto 679/2014 de 1 de agosto, por el que se aprueban el Reglamento de control de comercio exterior de material de defensa, de otro material y de productos y tecnologías de doble uso.
6. Reglamento de ejecución (UE) nº 1101/2014 de la Comisión de 16 de octubre, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común.

## **II. Aspectos jurisprudenciales y doctrinales en materia aduanera.**

- 1. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 17 de julio de 2014, asunto C-472/12.**
- 2. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 9 de octubre de 2014, asunto C-541/13.**
- 3. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-334/13.**
- 4. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 23 de octubre de 2014, asunto C-437/13.**
- 5. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 20 de noviembre de 2014, asunto C-666/13.**
- 6. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia de 12 de Mayo de 2014. Rec. 599/2012.**
- 7. Audiencia Nacional, sentencia de 27 de octubre de 2014. Rec. 453/2013.**
- 8. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 24 de abril de 2014. Rec. 869/2011.**
- 9. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 16 de septiembre de 2014. Rec. 4409/2013.**
- 10. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 16 de septiembre de 2014. Rec. 2839/2011.**
- 11. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 23 de octubre de 2014. Rec. 334/2013.**
- 12. Dirección general de Tributos. Contestación nº V0995-14, de 8 de abril de 2014.**
- 13. Dirección general de Tributos. Contestación nº C0007-14, de 10 de abril de 2014.**

14. Dirección general de Tributos. Contestación nº C0011-14, de 28 de mayo de 2014.
15. Dirección general de Tributos. Contestación nº V2227-14, de 1 de septiembre de 2014.

### **III. Aspectos normativos en Impuestos especiales.**

1. Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

### **IV. Aspectos jurisprudenciales y doctrinales en Impuestos especiales.**

1. Sentencia de 1 de octubre de 2014 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Recurso Nº 15018/2012.
2. Contestación nº V2225-14, de 1 de septiembre de 2014 de la Dirección General de Tributos.
3. Contestación nº V2228, de 1 de septiembre de 2014 de la Dirección General de Tributos.
4. Contestación nº V2445, de 17 de septiembre de 2014, de la Dirección General de Tributos.
5. Contestación nº V2614-14, de 6 de octubre de 2014, de la Dirección General de Tributos.
6. Contestación nº V2868-14, de 23 de octubre de 2014, de la Dirección General de Tributos.

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

- 1. Real Decreto 285/2014, de 25 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero y el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.**

De entre las principales modificaciones, cabe destacar que el citado Real Decreto establece que podrán ser representantes aduaneros tanto las personas físicas como las personas jurídicas establecidas en la UE, fijándose como requisito disponer de una determinada capacitación. Asimismo, pasa a ser obligatoria la inscripción en el Registro de Representantes Aduaneros del Departamento de Aduanas e II.EE de la AEAT. Dicha inscripción se realizará de oficio salvo en determinados casos.

Se establece a su vez la obligación por parte de los representantes aduaneros de enviar todas sus comunicaciones por vía electrónica utilizando su firma electrónica, suprimiéndose de esta forma el requisito de solicitud de la aplicación del sistema EDI.

- 2. Comunicación de la Comisión relativa al reembolso de los derechos antidumping publicada el 29 de mayo de 2014 (2014/C164/09).**

Se establece el procedimiento de reembolso de las cuotas antidumping satisfechas en caso de demostrarse que se ha producido una reducción o eliminación del margen de dumping a partir del cual se determinaran los derechos a pagar.

La referida Comunicación recoge los requisitos a cumplir para poder optar a este reembolso así como los plazos aplicables, modalidad de solicitud, etc.

### **3. Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e II.EE de la AEAT en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).**

Entre los aspectos más relevantes que entraron en vigor el 22 de julio de 2014, caben destacar entre las modificaciones más significativas las siguientes:

- i) Se simplifica el procedimiento previsto para la solicitud de manera electrónica del documento utilizado en los transportes de mercancía comunitaria realizados por vía marítima o aérea, entre dos países de la UE, pasando por algún país no perteneciente a la UE (T2L) en el caso de granel, permitiendo su modificación posterior al despacho para ajustar la cantidad solicitada a la realmente embarcada.
- ii) Se adaptan las instrucciones relativas al embarque de avituallamiento de buques y aeronaves para la aplicación de la franquicia recogida en la Disposición única de la Ley 16/2013; distinguiéndose dos formas de declarar dependiendo de si el avituallamiento se realiza inmediatamente después de la importación y por el propio importador o si se realiza en un momento posterior o por persona diferente del importador.
- iii) Se incluye un nuevo apéndice IX en donde se recogen las instrucciones y simplificaciones para el despacho de bajo valor y pequeños envíos.
- iv) Se amplía el ámbito del procedimiento simplificado mediante documento comercial a las expediciones desde las Islas Canarias a otros Estados Miembros.

Entre las instrucciones para la formalización del DUA que serán de aplicación a partir del 13 de enero de 2015, entre las más significativas destacan:

- i) A partir del 13 de enero de 2015 no se exigirá el DUA de expedición a la salida de Península a Canarias<sup>1</sup> o viceversa sino únicamente DUA de introducción en la otra parte. Esta simplificación será posible para envíos inferiores a 3.000 euros o

---

<sup>1</sup> Para acreditar la expedición a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), o del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el exportador podrá descargarse un justificante desde la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

para envíos sin transferencia de propiedad y que vayan acompañados de una factura comercial con la mención T2LF.

- ii) También en esa fecha, se suprime el código del agente de aduanas en la casilla 14 del DUA, pasando a ser el número EORI/NIF la única forma de identificar a los declarantes y representantes aduaneros.

#### **4. Reglamento Delegado (UE) nº 1016/2014 de la Comisión de 22 de julio, que modifica el anexo II del Reglamento (UE) nº 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas (SPG).**

De entre los principales cambios que entraron en vigor el 1 de octubre de 2014, cabe destacar que países como la República de Botswana, la República de Camerún, la República de Costa de Marfil, la República de Fidji, la República de Ghana, la República de Kenia, la República de Namibia y el Reino Suazilandia se beneficiarán de pertenecer a la lista de países SPG.

Asimismo, todos los países mencionados, con excepción de la República de Kenia, seguirán siendo beneficiarios de las preferencias concedidas al amparo del Reglamento (CE) nº 1528/2007 del Consejo.

Algunos países quedan totalmente excluidos ya que como consecuencia de su crecimiento económico, pasan a ser considerados “terceros estados” siendo de aplicación los aranceles a la importación generalmente aplicables a países tales como Estados Unidos o Japón. Así, a partir del 1 de enero de 2015, China, Ecuador, Maldivas y Tailandia quedarán excluidos del sistema SPG “ut supra” indicado, al haber sido clasificados como países de renta media-alta en 2011, 2012 y 2013 de acuerdo con la definición del Banco Mundial.

En paralelo, tanto la República de Namibia como la de Botswana dejarán de formar parte de los países SPG el 31 de diciembre de 2015.

**5. Real Decreto 679/2014 de 1 de agosto, por el que se aprueban el Reglamento de control de comercio exterior de material de defensa, de otro material y de productos y tecnologías de doble uso.**

Se actualiza la regulación de transferencias del comercio exterior de material de defensa, de otro material y de productos de tecnologías de doble uso.

Adicionalmente, se incorpora a la legislación española los cambios introducidos por la normativa europea así como los cambios oportunos a fin de cumplir con los compromisos asumidos por España en los foros internacionales en los que participa.

**6. Reglamento de ejecución (UE) nº 1101/2014 de la Comisión de 16 de octubre, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.**

Como todos los años por estas fechas, la Comisión Europea publica la modernización de la Nomenclatura Combinada para adaptar su estructura con el objeto de incorporar la evolución de los requisitos en materia estadística y de política comercial, los cambios realizados a fin de cumplir los compromisos internacionales, la evolución tecnológica y comercial así como la necesidad de alinear o clarificar los textos.



## II. Aspectos jurisprudenciales y doctrinales en materia aduanera.

### 1. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 17 de julio de 2014, asunto C-472/12. (Panasonic Italia SpA Panasonic Marketing Europe GmbH y otros).

Las recurrentes en el litigio principal importaron en Italia pantallas de plasma con unas determinadas características técnicas, clasificando dichas pantallas en la partida 8471.60.90 de la NC, como pantallas destinadas exclusivamente a transmitir imágenes procedentes de ordenador, quedando de ese modo exentas del pago de derechos de aduana. No obstante, a juicio de las autoridades aduaneras italianas, dichas pantallas deberían haber sido clasificadas bajo la partida NC 8528, que llevaba asociado un arancel del 14%.

Analiza el TJUE en su primera cuestión, si en el caso concreto de autos, las pantallas objeto de importación debieron de haberse clasificado bajo la partida NC 8528 (tal y como mantiene el Tribunal remitente) o bajo la partida NC 8471.

El TJUE se refiere a la existencia de reiterada jurisprudencia en donde se señala que el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal y como se presentan para su despacho aduanero, siendo preciso que dichas características y propiedades objetivas de los productos puedan comprobarse en el momento de efectuar el despacho aduanero.

El TJUE recuerda también que según reiterada jurisprudencia, el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que el mismo sea inherente a dicho producto, debiendo poder apreciar la inherencia en función de las características y propiedades objetivas de la mercancía en cuestión.

Teniendo en cuenta las características objetivas descritas por el órgano jurisdiccional remitente, el TJUE considera que el destino inherente a las pantallas de que se trata en el litigio principal consiste en reproducir, por un lado, datos procedentes de una máquina automática de tratamiento o procesamiento de datos y, por otro lado, señales de vídeos compuestos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el TJUE concluye señalando que las pantallas objeto del litigio deben clasificarse en la subpartida 8471.60.90 de la NC si se utilizan exclusiva o principalmente en un sistema automático de tratamiento o procesamiento de datos, en el sentido de la nota 5, B, letra a), del capítulo 84 de la NC, o en la subpartida 8528 21 90 de la NC en caso contrario, extremo que corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente sobre la base de las características objetivas de las pantallas de que se trata en el litigio principal, y en concreto de las mencionadas en las notas explicativas relativas a la partida 8471 del SA, en los puntos 1 a 5 de la parte del capítulo I, D, de la SA dedicada a las unidades de visualización de máquinas automáticas de tratamiento de la información.

## **2. Sentencia de 9 de octubre del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-541/13.**

Se analiza el caso de la clasificación arancelaria de determinados indicadores de temperatura de un solo uso que, a través de un cambio de color, muestran de forma irreversible si se ha alcanzado una temperatura superior o inferior a una determinada temperatura y pueden adherirse a las mercancías sensibles a las variaciones de temperatura.

La cuestión planteada tiene por objeto la interpretación de la partida 3822 de la NC que comprende los reactivos de diagnóstico o de laboratorio debe interpretarse en el sentido que se incluye en dicha partida indicadores de temperatura, que por el efecto de una modificación de color resultante de la variación del volumen de los líquidos que contiene, indica, de manera irreversible, si se ha alcanzado la temperatura de referencia.

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, el criterio para poder hacer una definición de la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas. Igualmente debe precisarse que el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a ese producto en función de las características y propiedades objetivas de éste.

En base a lo anterior, procede señalar que ni el texto de la partida 3822 de la NC ni el de las notas explicativas contemplan los productos del litigio principal, y los productos objeto de litigio principal no entran en la categoría de reactivos de diagnóstico.

A la luz de las consideraciones anteriores, el TJUE señala que en el caso de autos, procede responder a la cuestión planteada que la partida 3822 de la NC debe interpretarse en el sentido de que no incluye en dicha partida indicadores de temperatura, como los productos objeto de litigio principal, que, a través de una modificación de color resultante de la variación del volumen de los líquidos que contienen, indican, de manera irreversible, si se ha alcanzado una temperatura de referencia.

### **3. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-334/13. (Nordex)**

En este caso se analiza la restitución a la exportación solicitada por una entidad danesa (en adelante, Nordex) que en el ejercicio 2002 realizó una exportación de queso feta a Kosovo. En el momento en el que se produjo la exportación, si bien se presentó un certificado de exportación no se acompañaba del documento original. Así, las autoridades aduaneras concedieron un plazo suplementario (una semana) para presentarlo. En dicho periodo, Nordex presentó el documento requerido.

Más adelante, Nordex presentó una solicitud de restitución por exportación diferenciada ante las autoridades aduanas para efectuar el pago, adjuntando un formulario en el que se declaraba el despacho a libre práctica de la mercancía. Dicha solicitud del pago de la restitución por exportación, fue desestimada por las autoridades aduaneras debido a que la exportación se había llevado a cabo sin un certificado de exportación válido.

Posteriormente, entre los ejercicios 2004 y 2005 se descubrió que los documentos aduaneros kosovares adolecían de irregularidades. En particular, se había falsificado el sello del servicio de aduanas que figuraba en el documento aduanero en que se declaraba el despacho a libre práctica de la mercancía en Kosovo y en base a ello, las autoridades aduaneras alemanas impusieron una sanción a Nordex.

El Tribunal plantea sobre las cuestiones prejudiciales si puede considerarse válida, a los efectos de lo previsto en el artículo 4 del Reglamento nº 800/1999, la presentación de una declaración de exportación sin aportar el correspondiente certificado de exportación, teniendo en cuenta que dicho certificado fue aportado por el exportador dentro del plazo suplementario de una semana concedido por las autoridades aduaneras.

Atendiendo a varias excepciones reglamentarias, se demuestra que la presentación del certificado de exportación en el momento de la aceptación de la declaración definitiva a la exportación no sería un requisito indispensable para la concesión de la restitución por exportación, siempre que atendiendo a la normativa las restituciones por exportación no se vean comprometidas y que las autoridades competentes hayan podido llevar a cabo los controles físicos.

Se plantea si Nordex, que presentó documentos aduaneros falsificados para probar la llegada de las mercancías exportadas en Kosovo, puede presentar nuevos documentos aduaneros válidos expirados los plazos correspondientes y una vez iniciado un procedimiento judicial.

En esa misma línea, cabe destacar, que según la normativa aplicable, el exportador (salvo en caso de fuerza mayor) dispone de un plazo de doce meses siguientes a la fecha de aceptación de la declaración de exportación para presentar ante las autoridades nacionales competentes al expediente para el pago de la restitución.

EL TJUE considera que la falsificación de los documentos en los que se certifica la llegada de las mercancías exportadas al país de destino no puede asimilarse a un caso de fuerza mayor, puesto que, dichos retrasos solo pueden considerarse de fuerza mayor cuando tienen un carácter administrativo y no son imputables al exportador.

En último lugar y sobre la interpretación de la imposición de la sanción, el TJUE concluye que ésta es aplicable dado que Nordex presentó los documentos fuera de plazo a lo que se añade el hecho de que se demostró que eran falsos.

#### **4. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 23 de octubre de 2014, asunto C-437/13. (Unitrading Ltd.)**

Se analiza el caso de una entidad inglesa que en el año 2007 presentó ante las autoridades aduaneras holandesas una declaración de despacho relativa a unos ajos frescos en el que indicaba a Pakistán como país de origen de la mercancía, e iba acompañado de un certificado de origen.

Ante las dudas albergadas sobre el país de origen, las autoridades aduaneras holandesas le exigieron a la parte actora una garantía complementaria para conceder el levante de la mercancía. Así, más adelante se enviaron dichas mercancías a un laboratorio

estadounidense debido a la existencia de un 98% de probabilidad de al menos el 98% de que el producto en cuestión no fuera ajo chino. El despachante solicitó por este motivo un segundo examen de la mercancía en el laboratorio de aduanas de Ámsterdam.

En función de que los segundos análisis, se probó que la mercancía procedía de China y se procedió a practicar una liquidación complementaria. En base a esto, la Oficina de Lucha contra el Fraude (OLAF) llegó a la conclusión de que existían razones sólidas para creer que el país de origen no era Pakistán, sino China.

La parte actora, en base a esto, interpuso reclamación contra la liquidación tributaria controvertida, impugnando los análisis realizados por el laboratorio estadounidense sin embargo, éste se negó a divulgar alegando que se trataba de datos confidenciales cuyo acceso estaba restringido por la Ley. Se plantea pues si en el caso de autos, la negativa a facilitar determinada información supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

El TJUE considera que en este caso no se produce una vulneración puesto que el importador conocía de antemano los motivos por los que le practicaron la liquidación. A modo de conclusión, cabría señalar que los órganos judiciales nacionales serán los encargados de valorar o apreciar la pertinencia de los medios de prueba, debido a que las autoridades aduaneras no pueden facilitar explicaciones sobre los análisis a sus expensas en el país declarado como país de origen.

## **5. Tribunal de Justicia de la UE, sentencia de 20 de noviembre de 2014, asunto C-666/13.**

La cuestión se centra en interpretar la partida 8541 de la Nomenclatura Combinada, que incluye “diodos, transistores y dispositivos semiconductores similares diodos, transistores y dispositivos semiconductores similares; dispositivos semiconductores fotosensibles, incluidas las células fotovoltaicas, aunque estén ensambladas en módulos o paneles; diodos emisores de luz y cristales piezoeléctricos montados”, en contraposición con la partida 8543 que corresponde a “máquinas y aparatos eléctricos de función propia no expresados ni comprendidos en otra parte”.

Los productos controvertidos son módulos para la transmisión y recepción de datos a corta distancia, compuestos por una interconexión de un diodo de luz, de un fotodiodo y de algunos otros dispositivos

semiconductores que deben clasificarse en la partida 8543 según defiende el importador.

En definitiva, su destino es incorporarse a los teléfonos y ordenadores portátiles, para cuyo funcionamiento no son necesarios, por lo que no tienen la consideración de partes accesorias y deben encuadrarse en la subpartida 8543.89.95 de la Nomenclatura Combinada dado que son aparatos eléctricos de función propia.

## **6. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia de 12 de Mayo de 2014, rec. 599/2012.**

La cuestión debatida, sobre la que ya se ha pronunciado el Tribunal en otros supuestos de hecho similares, es el análisis sobre la acreditación de la importación de merluza austral de origen chileno con trasbordo desde Chile a Argentina en camión y salida vía aérea hacia España, y en concreto, si pueden o no pueden acogerse a los beneficios arancelarios previstos entre Chile y la Unión Europea.

Cuando el transporte no ha podido realizarse de manera directa como en el caso de autos, el artículo 78 del CAC determina una serie de requisitos para acreditar que ese producto realmente ha sufrido una escala, y no ha sido importado directamente desde el país origen al país destino. Según señala el CAC el medio de prueba ideal para garantizar la escala de la mercancía será la certificación expedida por las autoridades aduaneras, aunque el transporte directo también puede justificarse mediante otra prueba documental.

Al hilo de lo anteriormente expuesto, la parte actora aporta un documento con el sello correspondiente de presentación ante las autoridades aduaneras de Argentina, justificando que aunque no tenga el carácter oficial de la autoridad competente, el documento debidamente sellado acredita la no manipulación de la mercancía.

Como pone de manifiesto el Abogado del Estado a la hora de presentar un documento de escala a las autoridades aduaneras, las firmas correspondientes a la presentación y a la autorización por Aduana no se hallan autenticadas, por lo que el citado documento no justifica la no manipulación de la mercancía ni certifica las condiciones en las que permanecieron los productos en el país de tránsito.

En base a todo lo anterior, los documentos presentados se consideran elementos insuficientes.

## **7. Audiencia Nacional, sentencia de 27 de octubre de 2014, rec. 453/2013.**

En este caso concreto se analiza la clasificación arancelaria de determinados dispositivos de disco duro multimedia objeto de importación a consumo.

En esencia, la cuestión que plantea el órgano remitente es si las mercancías importadas en los ejercicios 2007 y 2008 deben clasificarse como declaró en el DUA a la importación la parte actora bajo la partida 8471 de la Nomenclatura Combinada como máquinas para procesamiento de datos y sus unidades, con un tipo arancelario aplicable del 0% o si por el contrario debería clasificarse en la partida 8521 aparatos de grabación de imagen y sonido, partida a la que correspondería un 13,9% de arancel.

En base a esto, la inspección procedió a practicar una regularización puesto que estimó que la clasificación arancelaria declarada no era la correcta. Así, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero consideró que la mercancía importada son aparatos de grabación de imagen y sonido que debe clasificarse bajo la partida 8521 y no unidades de memoria de la 8471, y en consecuencia, el tipo aplicable arancelario sería del 13,9% y, no del 0%.

Al juicio del TJUE, la diferencia entre ambas partidas de la NC se encuentra en el carácter principal o accesorio de dichas funciones y que es necesario tener en cuenta lo que resulta principal o accesorio desde el punto de vista del consumidor.

Así el órgano recurrente, señala que la parte actora no acredita la concurrencia de los presupuestos expuestos y sin que exista motivo jurídico suficiente que lo justifique, por lo que no procede acceder a la referida solicitud, señalando que resulta acertada la clasificación arancelaria efectuada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero.

## **8. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 24 de abril de 2014, rec. 869/2011.**

La entidad actora importó unas determinadas mercancías (guatas, gasas, vendas y artículos análogos) entre 2007 y 2009, que proceden del mismo proveedor y “a priori” con la misma clasificación arancelaria

bajo la partida 30.05 llevando asociado un tipo arancelario del 0% y un tipo de IVA reducido del 7%.

Posteriormente, se produjo un control realizado por el Laboratorio Regional de Aduanas e Impuestos Especiales para verificar la naturaleza y clasificación arancelaria de las mercancías que fueron objeto de liquidación. El laboratorio dictaminó que estas mercancías se deberían haber importado bajo las subpartidas 52.08.21.10.00 y 63.07.90.99.99 a las que se debería haber aplicado el tipo general de IVA en ese periodo, esto es, el 16%.

Así y como consecuencia del análisis del Laboratorio, la Dependencia Provincial de Aduanas e I.EE procedió a dictar el acuerdo de liquidación provisional en concepto de aranceles e IVA a la importación, en relación con todas las importaciones de mercancía idéntica y procedente del mismo proveedor.

A juicio de este Tribunal, y en base una resolución de 19 de septiembre de 2013, en donde ya se pronunció en relación con un tema muy similar, señala que para aplicar los resultados llevados a cabo por el Laboratorio de Aduanas, es necesario determinar si se trata o no mercancías idénticas.

*En virtud de lo anterior, el TEAC considera que “(...) en el presente caso, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no efectuó la suficiente actividad probatoria caso por caso, como así requiere la resolución citada de este Tribunal en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que permita garantizar la identidad entre las mercancías importadas objeto de regularización y las importadas con posterioridad que fueron objeto de análisis, por lo que procede a estimar la alegación de la reclamante y anular el acuerdo impugnado.”*

## **9. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 16 de septiembre de 2014, rec. 4409/2013.**

En esta resolución se vuelve a tratar un tema tan controvertido como es el de la clasificación arancelaria de las partes y accesorios cuando la definición de las mismas no viene recogida expresamente en la notas de capítulo correspondientes a la partida arancelaria que los engloba.

Siguiendo la hilo de otras sentencias del TJUE, la Sala vuelve a recalcar la fuerza jurídica del texto de las partidas, subpartidas, notas de sección



y capítulo, y la importancia interpretativa aunque carente de fuerza jurídica vinculante de las notas explicativas elaboradas por la Comisión, notas interpretativas estas últimas que en ocasiones el TJUE incluso no comparte.

En esta resolución, el TEAC trata de analizar la declaración errónea de cables eléctricos para guitarras eléctricas con piezas de conexión en un determinado DUA.

El TEAC subraya que a la hora de delimitar la clasificación arancelaria de una mercancía, son relevantes tanto el conjunto de los textos de las partidas como, en su caso, las notas explicativas de la partida.

En base a lo anterior, se trata de dilucidar si la mercancía objeto de litigio se clasifica bajo la subpartida 9209.09.94.00 tal y como mantiene el TEAR, o en su caso, bajo la subpartida 8544.42.90.00 que es la propuesta por la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE de la AEAT.

A juicio del TEAC los cables controvertidos deben clasificarse en la partida 8544 por su condición de conectores que comunican la guitarra con el amplificador, aunque su destino sea su utilización como parte o accesorio a un producto de la partida 9207, como es una guitarra eléctrica. Por tanto, se fija como criterio para clasificar no el destino del producto sino las características objetivas de éste.

Adicionalmente, tendremos que señalar que dicho cable no está incorporado ni envuelto junto con la guitarra sino que se comercializa de forma separada, con independencia de que a veces se pueda comercializar empaquetado junto con la guitarra eléctrica.

#### **10. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 16 de septiembre de 2014, rec. 2839/2011.**

Se analiza en primer lugar la relación entre la aplicación del plazo de tres años a partir del nacimiento de la deuda aduanera evacuados en el artículo 221 del CAC y la aplicación del plazo de prescripción recogido en el Reglamento (CE, EURATOM) relativo a la protección de los intereses financieros de la Comunidad.

En el caso objeto de recurso, tanto la Inspección como el TEAR sostienen que el ámbito de aplicación es el plazo recogido en el referido Reglamento. El TEAC señala que el plazo de caducidad de tres años

que prevé el CAC para comunicar al deudor el importe de la deuda aduanera tiene carácter especial respecto de lo previsto en el CE, EURATOM que tiene carácter general.

Como consecuencia, habrá que considerar el plazo de prescripción de tres años salvo en aquellos casos en los que se hayan procedido irregularidades intencionadas o provocadas por negligencia, que podrían dar lugar a sanción administrativa con arreglo al artículo 5 del Reglamento nº 2988/95.

En cuanto a la liquidación impugnada por extemporánea practicada por el incumplimiento de los plazos de acuerdo con el artículo 200. 1 del CAC, el TEAC se remite en su análisis a la sentencia del 7 de septiembre de 199 en el que versa los siguiente: “(...) *La inobservancia de tales plazos por las autoridades aduaneras puede dar lugar a que el Estado miembro de que se trate pague a las Comunidades los intereses de demora, en el marco de la puesta a disposición de recursos propios, no empiece a la exigibilidad de la deuda aduanera ni al derecho de dichas autoridades a efectuar la recaudación a posteriori (...)*”.

A juicio del TJUE, el incumplimiento de los plazos no priva a las autoridades aduaneras del derecho a efectuar la recaudación a posteriori, y por ello, la recaudación a posteriori de derechos de aduana no recibidos estará sujeta a un plazo de tres años a partir de la fecha de contracción del importe de los derechos exigibles por el deudor. No obstante, dicho plazo no tiene implicación alguna en lo que se refiere al plazo que tienen las autoridades aduaneras para exigir el pago de una deuda aduanera, el cual será de tres años a contar desde la fecha de presentación de la declaración aduanera, en base al artículo 221.3 del CAC mencionado.

#### **11. Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 23 de octubre de 2014, rec. 334/2013.**

El TEAC analiza un caso en el que una entidad española realizó una serie de importaciones de marisco congelado, con origen declarado en Angola al amparo de unos certificados de origen EUR-1.

La expedición por las autoridades competentes en Angola eran inválidos, al haber sido expedidos después del embarque de la mercancía sin que en ellos se hiciera mención a su expedición a posteriori. Posteriormente, se aportaron nuevos certificados de origen (FORM-A), y la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de

Madrid practicó la correspondiente liquidación practicando una aplicación de unos derechos arancelarios del 12% en relación con la importación de dichas mercancías.

El TEAC no duda sobre el origen de las mercancías sino lo que se cuestiona es si los certificados de origen son válidos o no. Éste órgano considera que los certificados de origen EUR-1 no es un documento válido para acreditar el origen de los productos importados a efectos de la aplicación de los beneficios arancelarios, dado que el régimen que hubiera permitido aplicar a los productos importados de la República de Angola el beneficio de unos derechos arancelarios del 0% en el periodo inspeccionado era el SPG, donde el origen debe quedar acreditado mediante el certificado de origen Modelo A.

En consecuencia, debe concluirse, que en el momento de la importación los beneficios arancelarios vinculados al origen de los productos no resultaban aplicables por acreditar el origen de un documento, a estos efectos, inválido. Se cuestiona por lo tanto que si los certificados de origen EUR-1 fueron expedidos por las autoridades de Angola y posteriormente aceptados por la Aduana de Vigo, las autoridades aduaneras españolas cometieron un error al aceptar la validez de estos documentos cuando los mismos no eran válidos, según la aplicación de lo previsto en el artículo 220.2.b) del CAC.

No obstante lo anterior, si bien es cierto que las autoridades aduaneras cometieron un error que justificaría la no contracción a posteriori en este caso, no puede desconocerse que los certificados de origen expedidos erróneamente tampoco hubieran sido válidos de haber procedido su expedición, pues carecían de la indicación de que habían sido expedidas a posteriori. Por lo tanto, no procede aplicar lo previsto en el artículo 220.2.b) del CAC.

En esto, dado que los documentos EUR- 1 no eran los adecuados para justificar el origen de Angola de las mercancías, el TEAC entra a valorar si los certificados de origen MODELO A expedidos por las autoridades angoleñas en sustitución de los anteriores resultan válidas. Analizando el anexo 17 del DACAC que regula el Modelo A, se preceptúa que en los certificados existe un error formal puesto que les falta el número de serie que no les permite su identificación. Pues bien, como los certificados FORM-A aportados han de considerarse como una irregularidad invalidante de los mismos.

## **12. Dirección general de Tributos. Contestación nº V0995-14, de 8 de abril de 2014.**

La DGT analiza el caso de una entidad que introduce mercancías procedentes de terceros países, algunas de éstas sujetas a derechos antidumping, en un depósito distinto del aduanero. Posteriormente, estas mercancías son entregadas a compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional.

La cuestión planteada es la exención a efectos de IVA cuando los productos son entregados a compañías dedicadas a la navegación aérea internacional.

En la línea con lo anterior, la DGT analiza la posibilidad de exención en dicha cuestión planteada en el sentido de que las salidas de un depósito distinto del aduanero con destino a su exportación no dan lugar al hecho imponible importación. Por lo tanto, la DGT considera que en este caso prima el hecho imponible operación asimilada a la exportación y por lo tanto, dichas entregas de bienes estarían sujetas pero exentas de IVA.

En relación con los plazos otorgados para el procedimiento al pago de aduanas, la DGT se remite a la Disposición adicional única de la Ley 16/2013, entre las que se fijan un sistema de franquicias así como las operaciones de entrega de bienes para el avituallamiento de buques y aeronaves. En base a la normativa aplicable, la franquicia arancelaria se concederá a las mercancías destinadas al avituallamiento, con independencia del momento en que se realice el avituallamiento.

Así pues, la importación de una mercancía puede beneficiarse de una exención en relación con los derechos arancelarios (derechos antidumping), su importación estará sujeta a un control exhaustivo por parte de la Administración. Será el Departamento de Aduanas e I.I.EE. el que se encargue de desarrollar un procedimiento específico para el despacho de estas mercancías.

## **13. Dirección general de Tributos. Contestación nº C0007-14, de 10 de abril de 2014.**

Una entidad que realiza reparaciones y puestas a punto de embarcaciones y buques de recreo no comunitarias plantea si puede realizar dichas operaciones al amparo del régimen de perfeccionamiento activo sin que sea preciso constituir un aval para garantizar la deuda aduanera correspondiente.

La DGT considera que sólo pueden acogerse al régimen de perfeccionamiento activo (RPA) aquellas mercancías sujetas al pago de derechos de importación, y en tanto en cuanto las mercancías objeto de consulta no lo están, la DGT concluye que no pueden acogerse al RPA.

**14. Dirección general de Tributos. Contestación nº C0011-14, de 28 de mayo de 2014.**

La empresa consultante, que cuenta con un certificado OEA, pregunta sobre el plazo de conservación de la documentación aduanera en papel, teniendo en cuenta que presenta todas las declaraciones por vía electrónica.

La DGT contesta que de conformidad con lo previsto en el artículo 221.3 del Código Aduanero Comunitario, el plazo de conservación de la documentación aduanera en papel no debería superar los tres años a contar desde la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

Dicho lo anterior, habida cuenta de que en el DUA no solamente se liquidan derechos arancelarios sino también otro tipo de impuestos como el IVA o los impuestos especiales y, dado que el plazo de prescripción de estos impuestos sería de cuatro años, la DGT apunta que *“(...) la obligación de conservación de la documentación correspondiente a las declaraciones aduaneras presentadas por el sistema EDI, a los efectos de su eventual control por parte de la Administración aduanera, ha de entenderse ampliado desde el plazo de tres años establecido por la normativa aduanera, al plazo de cuatro años, establecido en la Ley General Tributaria. (...)”*.

**15. Dirección general de Tributos. Contestación nº V2227-14, de 1 de septiembre de 2014.**

La DGT analiza el caso de una empresa registrada en un país tercero, en el que es propietaria de unos medios de transporte que entraron en el territorio aduanero de la Comunidad, en concreto en España, bajo el régimen de importación temporal.

Estos medios de transporte son utilizados por el presidente de la empresa, quien se encuentra afiliado en España al régimen especial de autónomos desde el año 2011.

Sentado lo anterior, la DGT se pronuncia acerca del concepto “establecido en la Comunidad”, en donde la DGT preceptúa que se considerará *“(...) persona establecida en la Comunidad” a cualquier persona que tenga en la misma su residencia normal, si se trata de una persona física, o cualquier persona que tenga en la misma su sede social, su administración central (...)*”.

Por “uso comercial”, la DGT considera que se entiende el empleo de un medio de transporte para el transporte de personas a título oneroso o el transporte industrial o comercial de mercancías, sea o no a título oneroso.

En el caso objeto de consulta, la DGT considera que si bien teóricamente el medio de transporte podría haberse introducido en el territorio de aplicación del impuesto bajo el régimen de importación temporal se incumple uno de los requisitos previstos en la normativa aduanera, en concreto, que el medio de transporte sea utilizado por una persona establecida fuera de la Comunidad.

Al hilo de lo anterior, la DGT considera que se produce una desvinculación del régimen de importación temporal, devengándose en el momento en que la embarcación se desvincule del régimen temporal tanto el IVA a la importación como, en su caso, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

### III. Aspectos normativos en Impuestos especiales.

1. **Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.**

En lo que a los Impuestos Especiales se refiere, se realiza un proceso profundo de revisión del Impuesto Especial sobre la Electricidad, todo ello para efectuar una mejor transposición de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, así como para adecuar el mismo a la nueva normativa sectorial establecida por la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, que introdujo modificaciones en el mercado del sector eléctrico.

Adicionalmente, se modifican determinados preceptos relativos al Impuesto sobre Hidrocarburos y al artículo regulador de las infracciones y sanciones en el ámbito de los impuestos especiales, con el objetivo de proporcionar mayor seguridad jurídica.

Exponemos a continuación de manera resumida los principales cambios normativos, que entrarán en vigor con efectos 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida.

En primer lugar, se clarifican determinados aspectos y se establecen nuevos límites mínimos de aplicación de sanciones en el artículo que regula las infracciones y sanciones de los impuestos especiales de forma que se permita discernir en qué supuestos es de aplicación dicho régimen sancionador y en cuáles el recogido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley General Tributaria.

En lo relativo al Impuesto sobre Hidrocarburos la modificación se refiere al devengo del mismo en relación con el suministro del gas natural cuando este se realice en el marco de un contrato de suministro a título oneroso, añadiéndose que la regla de devengo establecida no será de aplicación cuando el suministro al consumidor final se realice por medios distintos a tuberías fijas.

Finalmente, el Impuesto Especial sobre la Electricidad sufre, como se ha dicho, un profundo cambio, siendo las principales modificaciones las siguientes:

- i) Deja de estar configurado como un impuesto sobre la fabricación para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.
- ii) Se pretende reducir la carga administrativa de los actores del mercado, limitando en principio la inscripción en el registro territorial correspondiente tan sólo a aquellos operadores que realicen los suministros a los consumidores de electricidad, a los productores por la energía autoconsumida, así como a los beneficiarios de determinadas exenciones y reducciones de la base imponible del Impuesto.
- iii) Se establece una reducción del 85% en la base liquidable del Impuesto Especial sobre la Electricidad en relación con la electricidad destinada a alguno de los siguientes usos:
  - Actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto,
  - riegos agrícolas, y
  - actividades industriales cuyas compras de electricidad representen al menos el 5% del valor de la producción.

La exención del 85% estaba ya prevista en la Ley 38/1992 para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos pasa a ser una reducción en la base liquidable.



## IV. Aspectos jurisprudenciales y doctrinales de los Impuestos especiales.

### 1. Sentencia de 1 de octubre de 2014 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Recurso Nº 15018/2012.

La presente sentencia resuelve sobre el recurso contencioso administrativo contra el acuerdo dictado por TEAR de Galicia desestimatorio de la reclamación-económico administrativa promovida en contra de la resolución dictada por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos especiales de la AEAT que rechazó la solicitud de rectificación de autoliquidación relativa a cuotas soportadas por el interesado y repercutidas por otros obligados tributarios por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), denegando la devolución. El TEAR resolvió rechazando la devolución basando su fallo en la plena vigencia de la Ley creadora del tributo. Sin embargo, ni la oficina competente ni el TEAR formularon objeción a la documentación que justificaba la solicitud del recurrente.

El Tribunal Superior de Justicia, en base a la Sentencia del TJUE de 27/02/2014, dictada en el asunto C-82/12, reconoce que la estimación del recurso deviene absolutamente necesaria por haber quedado resuelta la cuestión objeto de controversia, es decir, que normativa del IVMDH vulneraba la Directiva 92/2012.

Adicionalmente, el Tribunal rechaza la pretensión de la Abogacía del Estado, que admitiendo la vulneración del derecho comunitario por parte de la norma, de que para la efectiva devolución de los importes solicitados a la recurrente se deban retrotraer las actuaciones o dejar para la fase de ejecución el análisis del efectivo ingreso del impuesto, la justificación del suministro y la concurrencia misma de la repercusión. Señala el Tribunal que aceptar esa tesis “conduce a la paradoja de que la parte demandante, una vez resuelto el recurso por sentencia, se encuentra en peor situación que antes del inicio del proceso, al verse abocado, tras su reclamación ante la oficina gestora y ante el TEAR, intermediando una cuestión prejudicial ante el TJUE, a justificar aquello que en ningún momento ha sido puesto en cuestión por la Administración y que, como tal, tampoco habría de justificar en el proceso”.

Finalmente, el Tribunal también se opone a la tesis de la Administración de limitar la devolución del IVMDH en base a la aplicación del mínimo impositivo previsto por la Directiva 2003/96/CE sobre determinados

hidrocarburos. Señala el Tribunal que “no es posible que el cumplimiento de una Directiva se apoye en el incumplimiento de otra diferente y que, por ello, se deje carente de contenido una sentencia del TJUE”.

En base a lo anterior, el Tribunal falla estimando el recurso, declarando el recurso de la demandante a la devolución de las cuotas soportadas reclamadas, junto con los intereses de demora correspondientes.

## **2. Contestación nº V2225-14, de 1 de septiembre de 2014 de la Dirección General de Tributos.**

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de una entidad de acogerse a la exención parcial establecida en el apartado 3 del artículo 64 de la Ley de Impuestos Especiales (en lo sucesivo, LIIEE) prevista para la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria del 85 por ciento de la energía eléctrica que se destine, entre otros usos, a los procesos mineralógicos.

En particular, la entidad es una gravera realiza dos actividades: extracción de arenas y gravas; y clasificación y molienda de áridos y otros productos minerales.

El propio artículo 64 de la Ley de Impuestos Especiales señala que deberán considerarse procesos mineralógicos aquellos clasificados en la división 23 del Reglamento nº. 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas. Por ello la DGT analiza si las actividades realizadas por la entidad consultante pueden o no encuadrarse dentro de dicha división 23.

En base al análisis realizado de las distintas actividades y las distintas divisiones previstas en el Reglamento ante citado, la DGT concluye que las actividades realizadas por parte de la parte actora, tales como trituración, pulverización, corte, limpieza, secado, clasificación y mezcla, actividades consideradas mineralógicas se clasificarían en la división 08 del Reglamento, no pudiendo encuadrarse dentro de la división 23. En consecuencia con todo lo anterior, señala la DGT que la electricidad consumida por la entidad en la realización de dichas actividades no podrá beneficiarse de la exención parcial.

### **3. Contestación nº V2228, de 1 de septiembre de 2014 de la Dirección General de Tributos.**

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre si la parte actora puede adquirir la condición de reexpedidor de productos sujetos al Impuesto sobre hidrocarburos, prevista en el apartado 13 del artículo 1 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

La entidad consultante actúa como intermediaria y comercializadora de productos sujetos al Impuesto sobre hidrocarburos, con el impuesto ya devengado en una Comunidad Autónoma para venderlos a consumidores finales ubicados en el territorio de una Comunidad Autónoma distinta.

Sin embargo, la entidad nunca adquiere la posesión física de la mercancía ni dispone de depósitos desde dónde recibir y almacenar el producto.

La DGT concluye, que para adquirir la condición de reexpedidor la entidad debería ser titular de un establecimiento desde el que se produzca la recepción y reexpedición física de los bienes. Dado que la consultante carece de instalaciones, propias o arrendadas, en las que pueda recibir, almacenar y reexpedir los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, no podrá adquirir la condición de reexpedidor.

Por todo lo anterior, concluye la DGT que la consultante no podrá inscribirse en el Registro Territorial como reexpedidor, ni deberá cumplir las obligaciones de llevanza de contabilidad de existencias y movimientos de productos, la DGT señala que al no tener la consideración de reexpedidor.

Señala la DGT que la entidad consultante no podrá expedir documento de circulación debido a que la circulación del gasóleo se inicia en un establecimiento registrado que no es propiedad del consultante. De manera que será el titular del establecimiento desde el que se parten las mercancías sujetas al Impuesto será la persona obligada y competente para expedir el documento de circulación y la que deberá inscribirse como reexpedidor.

#### **4. Contestación nº V2445, de 17 de septiembre de 2014, de la Dirección General de Tributos.**

A través de esta contestación a consulta, la DGT se pronuncia sobre las distintas obligaciones que surgen a efectos del Impuesto sobre hidrocarburos cuando una entidad que adquiere gas natural licuado de su proveedor, lo transporta en camiones por su cuenta y riesgo a las instalaciones de su cliente en otro Estado Miembro.

En cuanto al devengo del Impuesto, la DGT señala que el mismo tendrá lugar en el momento en el que se produce la salida de los bienes del establecimiento que tiene la consideración de fábrica o depósito fiscal para su introducción en camiones que lo transportarán a otro Estado miembro. Esto es las instalaciones del proveedor de la consultante.

Respecto a las obligaciones relativas a la circulación de los productos, señala la DGT que, de acuerdo con los artículos 16, 53.6 de la Ley de Impuestos especiales, la circulación de gas natural fuera del régimen suspensivo con destino a otro Estado miembro no está sujeta a los requisitos establecidos para los procedimientos de envíos garantizados y ventas a distancia (procedimientos aplicables a la circulación intracomunitaria de productos sujetos a Impuestos especiales fuera del régimen suspensivo). Tampoco se requerirá documento de circulación alguno para la circulación tenencia y utilización del gas natural de acuerdo con la letra a) apartado 3 del artículo 116 bis del Reglamento de Impuestos especiales.

No obstante lo anterior, señala la DGT que la circulación del gas natural licuado no estará exenta de requisitos, debiendo observarse lo dispuesto en el apartado 6 letra d) de la Ley de los Impuestos especiales. Dicho apartado exige a los expedidores del gas que acrediten, cuando se les requiera, i) que el destinatario del gas en una entidad debidamente registrada en el Estado miembro de destino para poder recibir el gas natural, y ii) que los bienes hayan sido recibidos por el destinatario.

Finalmente, en cuanto a la posibilidad de recuperar el impuesto especial español devengado en el caso en el que el gas natural estuviera sujeto al impuesto especial correspondiente en el Estado miembro de destino, la DGT señala que dicha devolución será posible siempre que se cumplan las condiciones y requisitos previstos en la letra d) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley de Impuestos especiales.

**5. Contestación nº V2614-14, de 6 de octubre de 2014, de la Dirección General de Tributos.**

En la contestación a esta consulta, la DGT resuelve acerca de las obligaciones que surgen a efectos del Impuesto sobre hidrocarburos para una instalación que obtiene biogás, a partir de las emisiones gaseosas de un vertedero originadas en la transformación de materia orgánica residual, que será utilizado para la producción de energía eléctrica.

En relación al tipo de gravamen aplicable al biogás consumido en dicho proceso de generación de energía eléctrica, la DGT confirma que se entiende que se utiliza el biogás como carburante en motores estacionarios y que, por tanto, tributa al tipo impositivo establecido en el epígrafe 2.13.1., esto a 0,65 euros por giga julio.

Asimismo, la DGT establece que la instalación para la producción del biogás obtenido por transformación de biomasa residual deberá ser inscrita como fábrica de hidrocarburos, puesto que el biogás es un bien objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, en línea con lo establecido la Ley reguladora de dicho Impuesto. Será el titular de dicha instalación el sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos.

**6. Contestación nº V2868-14, de 23 de octubre de 2014, de la Dirección General de Tributos.**

En la presente contestación a consulta, la DGT se pronuncia acerca de si una planta de biogás, en la que utiliza parte del gas metano para la producción de energía térmica y energía eléctrica, debería tributar por el Impuesto sobre Hidrocarburos y si la energía no consumida que se vierte a la red debe tributar por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (en adelante, IVPEE).

Asumiendo que el biogás producido se inyecta en un motor de cogeneración donde parte de la energía se destina a calefacción y otra se consume en sus propias instalaciones, se entiende que dicho biogás se utiliza como carburante en motores estacionarios.

Es por ello que el tipo impositivo que debe aplicarse al biogás, de acuerdo con el artículo 50 de la Ley de los Impuestos especiales, será aquel establecido en el epígrafe 2.13.1., esto es, 0,65 euros por gigajulio.

En relación a la tributación sobre el valor de la Producción de Energía Eléctrica de aquella energía no consumida que se vierte a la red, la DGT se remite al artículo 4 y 6 de la Ley 15/2012 en materia de este impuesto, y señala que la retribución que corresponda a la energía total que se incorpora al sistema eléctrico a través de la red de transporte estará sometida al IVPEE. Sin embargo, no estarán sujetas a dicho impuesto las retribuciones derivadas de producción eléctrica que no se incorpora a la red de transporte o distribución del sistema eléctrico, que es el caso de la energía eléctrica que se consume en las propias instalaciones de la consultante.

Finalmente, la DGT se pronuncia acerca de si se produce una doble tributación al sujetar el biogás al impuesto sobre hidrocarburos y la energía eléctrica vertida a la red (y producida con el biogás) al IVPEE. En este caso señala la DGT que no existe una doble imposición puesto que el Impuesto sobre Hidrocarburos grava la producción del biogás y el IVPEE la retribución que corresponde a la energía no consumida que se incorpora al sistema eléctrico a través de la red de transporte o distribución aunque dicha energía se ibera generado a partir del biogás.

---

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.

© 2014 Deloitte Abogados, S.L.