

# Deloitte.

Septiembre 2015

## Boletín de Aduanas, Impuestos Especiales y Medioambientales

Deloitte Abogados

Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos



## **A. BOLETÍN DE ADUANAS**

### **Índice de contenido**

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

- 1. La Cámara de Comercio Internacional (ICC) publica la Declaración de su política de las reglas de origen no preferencial a efectos de política comercial, con fecha 6 de junio de 2015.**
- 2. Decisión (UE) 2015/1198 del Consejo de 13 de julio de 2015 relativa a la posición que se deberá adoptar en nombre de la Unión Europea en el Comité Mixto creado por el Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Comunidad Económica Europea y el Principado de Andorra en lo que se refiere a la sustitución del apéndice de ese Acuerdo, relativo a la definición del concepto de «productos originarios» y a los métodos de cooperación administrativa.**
- 3. Los Miembros de la OMC alcanzan el 24 de julio de 2015 un acuerdo comercial decisivo sobre tecnología de la información.**
- 4. Reglamento Delegado (UE) .../... de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo que precisan algunas de las disposiciones del Código Aduanero de la Unión.**
- 5. La UE y Vietnam alcanzan el 4 de agosto un acuerdo para establecer un Tratado de Libre Comercio.**
- 6. Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. 33º informe anual de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre las actividades antidumping, antisubvenciones y de salvaguardia de la UE (2014). Bruselas, 3 de agosto de 2015 COM (2015) 385 final.**

#### **II. Jurisprudencia en materia aduanera**

- 1. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 836/2015 de 14 de julio de 2015.**
- 2. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 834/2015 de 14 de julio de 2015.**
- 3. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 564/2015 de 6 de julio de 2015.**
- 4. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 840/2015 de 14 de julio de 2015.**

### **III. Doctrina administrativa en materia aduanera**

- 1. Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo. Contestación nº V1497-15, de 14 de mayo de 2015.**
- 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1830-15, de 10 de junio de 2015.**

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

### **1. La Cámara de Comercio Internacional (ICC) publica la Declaración de su política de las reglas de origen no preferencial a efectos de política comercial, con fecha 6 de junio de 2015**

Habida cuenta de que cada vez más países están desarrollando individualmente reglas de origen no preferencial a efectos de política comercial, la Cámara de Comercio Internacional ha detectado la proliferación de dichas reglas de origen no preferencial como una barrera al comercio internacional, que va en aumento.

Mediante la publicación de esta declaración, la Cámara de Comercio Internacional hace una llamada para que se ponga freno a estas medidas hasta que puedan alcanzarse acuerdos internacionales o sectoriales en este sentido.

### **2. Decisión (UE) 2015/1198 del Consejo de 13 de julio de 2015 relativa a la posición que se deberá adoptar en nombre de la Unión Europea en el Comité Mixto creado por el Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Comunidad Económica Europea y el Principado de Andorra en lo que se refiere a la sustitución del apéndice de ese Acuerdo, relativo a la definición del concepto de «productos originarios» y a los métodos de cooperación administrativa**

El apéndice del Acuerdo entre la Comunidad Económica Europea y el Principado de Andorra se refiere a la definición del concepto de «productos originarios» y a los métodos de cooperación administrativa. A fin de aumentar la seguridad jurídica de los operadores y de garantizar una aplicación uniforme por ambas Partes, el Consejo decide modificar el apéndice para adaptarlo a la evolución de las normas de origen en el contexto regional paneuromediterráneo.

En consecuencia, el Comité Mixto creado por el Acuerdo adopta la presente Decisión que sustituye el apéndice por uno nuevo que se ajuste, cuando sea necesario, a las disposiciones del Convenio regional sobre las normas de origen preferenciales paneuromediterráneas.

### **3. Los Miembros de la OMC alcanzan el 24 de julio de 2015 un acuerdo comercial decisivo sobre tecnología de la información**

54 Miembros de la Organización Mundial del Comercio, que representan a grandes países exportadores de productos de tecnología de la información, han acordado eliminar los aranceles de más de 200 de estos productos.

El comercio anual de dichos productos se ha valorado en más de 1,3 billones de dólares y, hoy por hoy, representa aproximadamente el 7% del comercio mundial total. Esta cifra supera la del comercio mundial de productos de la industria del automóvil, o la de los productos textiles, prendas de vestir, hierro y acero juntos.

Entre los productos comprendidos en este acuerdo figuran los semiconductores de nueva generación, los sistemas de navegación por GPS, productos médicos como los aparatos de diagnóstico de visualización por resonancia magnética, las máquinas herramienta para la fabricación de circuitos impresos, los satélites de comunicaciones y las pantallas táctiles.

Según lo dispuesto en el acuerdo, la mayoría de los aranceles sobre esos productos se eliminarán en un plazo de tres años, y las reducciones empezarán a efectuarse en 2016.

Finalmente, es importante señalar que el presente acuerdo es una ampliación del Acuerdo sobre Tecnología de la Información (ATI) de 1996 en el que participan 81 Miembros. En 2012, los Miembros reconocieron que la innovación tecnológica había avanzado en tal medida que había muchas categorías nuevas de productos de tecnología de la información que no estaban comprendidas en el acuerdo existente, de forma que ese mismo año se iniciaron negociaciones para ampliar el número de productos comprendidos en el acuerdo.

#### **4. Reglamento Delegado (UE) .../... de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo que precisan algunas de las disposiciones del Código Aduanero de la Unión**

La Comisión Europea ha adoptado un Acto Delegado con el objeto de crear un Sistema aduanero comunitario más sencillo, moderno e integrado, que facilite el comercio internacional y proporcione mayor cooperación en materia aduanera en el ámbito de la UE.

El presente Reglamento Delegado se construye a partir del Código Aduanero de la Unión (CAU), adoptado en 2013, el cual establece reglas detalladas acerca de los procesos aduaneros del siglo XXI.

El CAU se centra en los objetivos y en la orientación estratégica, sin profundizar en cuestiones excesivamente técnicas. Por consiguiente, este Reglamento será aplicable a partir del 1 de mayo de 2016, a reserva de la adopción de los actos jurídicos complementarios y de ejecución adecuados (Acto Delegado y Acto de Ejecución).

El contenido del Acto Delegado puede dividirse en dos ámbitos distintos. En primer lugar, contiene disposiciones que afectan a elementos aduaneros básicos, como la valoración o las normas de origen, en los que los textos se apoyan en prácticas existentes y aclaran normas en vigor. En segundo lugar, los textos sientan las bases para el proceso de digitalización de los regímenes aduaneros en consonancia con

las aspiraciones del CAU y para la labor que deberán acometer los Estados miembros, el sector del comercio y la Comisión con miras a la construcción e implantación de sistemas informáticos en el marco de sus respectivos presupuestos.

## **5. La UE y Vietnam alcanzan el 4 de agosto un acuerdo para establecer un Tratado de Libre Comercio**

Después de dos años y medio de intensas negociaciones, las buenas relaciones económicas y comerciales entre la UE y Vietnam han llegado a un principio de acuerdo para establecer un Tratado de Libre Comercio, que sería el segundo firmado por la UE con un miembro de la ASEAN, tras el establecido con Singapur en 2014. En este contexto, ambas partes han acordado un paquete de medidas que eliminarán la práctica totalidad de los aranceles sobre las mercancías objeto de comercio bilateral.

Este acuerdo cobra gran relevancia teniendo en cuenta que, según datos de la Comisión Europea, el comercio de bienes entre la UE y Vietnam superó los 28,2 miles de millones de dólares en 2014, y la UE fue a su vez uno de los principales inversores en la que es la segunda potencia económica asiática.

Mediante el citado acuerdo, también se verán favorecidos el comercio de servicios y las inversiones. Así, Vietnam está dispuesto a liberalizar el comercio de servicios financieros, telecomunicaciones, transportes y servicios postales y de mensajería; y en materia de inversiones podría, por ejemplo, reducir las restricciones existentes para la producción de alimentos y bebidas, así como en otros sectores distintos del agroalimentario.

## **6. Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. 33º informe anual de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre las actividades antidumping, antisubvenciones y de salvaguardia de la UE (2014). Bruselas, 3 de agosto de 2015 COM (2015) 385 final**

Este informe proporciona una visión general de los aspectos más destacados del ámbito de la defensa comercial en la UE durante 2014 y, como en años anteriores, viene acompañado de un documento de trabajo de los servicios de la Comisión, así como de anexos pormenorizados.

En líneas generales, el número de medidas vigentes y de investigaciones en curso está en consonancia con el de 2013. Sin embargo, ha cambiado la «cartera» de asuntos. De hecho, la actividad de 2014 se caracterizó por el retorno a un mayor número de nuevas investigaciones y la reducción del número de reconsideraciones (en particular, reconsideraciones por expiración) en comparación con años anteriores, consecuencia del tipo de denuncias, apoyadas en pruebas razonables, que se presentaron.

A finales de 2014, la UE tenía 81 investigaciones antidumping (AD) y 13 antisubvenciones (AS) vigentes. En 2014, el 0,29 % del total de las importaciones en la UE estaban afectadas por medidas AD o AS.

Las actividades de seguimiento relativas a las medidas en vigor se centraron en cuatro objetivos principales: 1) evitar el fraude; 2) supervisar los flujos comerciales y la evolución del mercado; 3) mejorar la efectividad con los instrumentos adecuados y 4) reaccionar ante prácticas irregulares.

## II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 836/2015 de 14 de julio de 2015

*Valor en aduana. El artículo 33 e) del Reglamento 2913/92 por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario establece que el valor en aduana no comprende las comisiones de compra siempre que se distinga del precio pagado o por pagar por las mercancías importadas.*

En el presente caso, la recurrente, que importa determinadas mercancías dentro del territorio comunitario, defiende que una parte de sus costes se corresponden con comisiones de compra y que, por lo tanto, deben minorarse del valor en aduana de la operación.

Sin perjuicio del criterio mantenido por la actora, el Tribunal concluye que en ningún caso los costes soportados por la parte vendedora pueden dar lugar a una comisión de compra sino a una comisión de venta porque aquella debe redundar en beneficio del comprador, no siendo razonable entender que el coste de ese beneficio sea incurrido por una parte distinta al propio comprador.

Por consiguiente, acaba el Tribunal señalando que los costes cuestionados no pueden responder a comisiones de compra y por ende deben quedar incluidos en el valor en aduana como mayor precio de compraventa.

### 2. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 834/2015 de 14 de julio de 2015

*Clasificación arancelaria. Equipos de grabación y reproducción*

Mediante esta sentencia se estima la pretensión de la demandante por la que sostiene que los equipos informáticos que importa dentro de la Comunidad son en realidad componentes de equipo pendientes de ser ultimados en destino y que, por lo tanto, no pueden clasificarse como equipos de grabación y reproducción (nótese que el arancel que grava los equipos de grabación y reproducción es sustancialmente superior al de sus componentes por separado).

La Administración argumenta, sin embargo, que el hecho de incorporar ciertos periféricos, como el disco duro, una vez los bienes han sido importados, no puede cambiar la clasificación de los bienes importados debido a que en realidad la mayor parte de los componentes eran introducidos desde territorio no comunitario. No obstante, como se adelantaba, el Tribunal acaba dando la razón a la importadora señalando que, con independencia de que los bienes importados supongan el principal coste del producto, lo cierto es que se trata de un producto que no presenta las características esenciales del artículo completo o terminado, pues precisamente carece del elemento esencial para la grabación o reproducción de lo grabado, como es un disco de memoria.

### **3. Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 564/2015 de 6 de julio de 2015**

*Mercancías adquiridas sin pago de derechos de importación por su destino especial. Figura del cesionario*

Constituye el objeto del presente recurso la verificación de la conformidad a derecho de la liquidación principal impugnada, teniendo ésta su fundamento en varias operaciones de importación de mercancías sin pago de derechos de importación por su destino especial a la transformación, concurriendo en el recurrente la condición no de importador sino de cesionario de las mismas.

En particular, el problema se centra en determinar si ha habido cesión de las mercancías recibidas según el régimen especial sin autorización de la autoridad aduanera, lo que implicaría que el importador hubiera transmitido al cesionario las obligaciones con respecto a las mercancías cedidas.

Alega el Tribunal que esta situación solo podría producirse entre personas titulares de una autorización de destino especial, ya que sería la única forma de afirmar que el cesionario hubiera recibido la mercancía con intención de afectarla al destino especial, motivo por el cual estima el recurso con anulación de la resolución impugnada.

### **4. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo. Sentencia 840/2015 de 14 de julio de 2015**

*Clasificación arancelaria de un producto basada en el destino del mismo y no en su función principal. Almacenamiento de datos y reproducción de archivos*

El objeto del presente recurso es la solicitud de anulación de la resolución recurrida por la actora, por estar disconforme con la partida arancelaria aplicada por la Administración a un disco duro importado que desempeña una doble función de almacenamiento de datos y de reproducción de los archivos previamente almacenados.



Alega la actora que la partida aplicada está basada en el destino del producto importado, debiéndose clasificar según la función principal que caracteriza al conjunto, que en este caso es el almacenamiento de datos, ya que la posibilidad de conectar el producto a un soporte ajeno a este no determina que sea su función propia.

Considera el Tribunal, que de las características y propiedades del producto importado se infiere que la finalidad principal del mismo no es el almacenamiento sino la reproducción de los archivos previamente almacenados, siendo esta su función más destacada, para lo que además no necesita estar conectado a un ordenador.

Por las razones expuestas se desestima el recurso, confirmando el Tribunal que el producto no puede ser incluido en la subpartida propuesta por la recurrente, sino en la específica para aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido.

### **III. Doctrina administrativa**

#### **1. Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo. Contestación nº V1497-15, de 14 de mayo de 2015**

*Entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto pretende exportar cierta mercancía a Estados Unidos para ser adquirida por una entidad establecida en dicho territorio. Formalización del documento único administrativo (DUA) de exportación. Condición de exportador*

Independientemente de quien ostente la condición de exportador, en el Documento Único Administrativo que formalice la exportación deberá figurar como exportador (casilla 2 “Expedidor/Exportador”) la parte contratante española, siendo en la casilla 44 “Indicaciones especiales documentos presentados certificados y autorizaciones” donde quedará constancia de quien ostenta la propiedad del bien exportado, a efectos de posibles responsabilidades que pudieran surgir.

#### **2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1830-15, de 10 de junio de 2015**

*Exención prestaciones de servicios relacionadas directamente con exportaciones – Transitario – Consignatario – Agente de aduanas.*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado en relación a la posibilidad de aplicar la exención contenida en el artículo 21.5º de la Ley del IVA en los servicios directamente relacionados con las exportaciones, prestados a intermediarios, transitarios, consignatarios y agente de aduanas.

En primer lugar, la DGT analiza los requisitos establecidos en el artículo 21.5º de la Ley del IVA y en los artículos 9.1.5º y 9.2 del Reglamento del Impuesto para poder determinar la procedencia de la aplicación de la exención a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes.

Adicionalmente, se recuerda que es criterio reiterado de la DGT que los servicios de transporte con ocasión de operaciones de exportación resultarán exentos del IVA cuando los destinatarios del servicio de transporte sean quienes realicen las exportaciones o los adquirentes de los mismos, así como aquellos transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduana, aunque actúen en nombre propio, pero siempre que dichas personas actúen por cuenta del exportador o del adquirente, en el sentido de que el transporte se refiera a mercancías que efectivamente se exporten y que dichos exportador o adquirente encarguen a aquellas personas que contraten el referido transporte de las mercancías, sea en nombre propio (con facturación a tales personas), sea en nombre ajeno.

Las razones que alega dicho Centro Directivo para realizar tal interpretación se fundamentan en la especial función que dichos profesionales desempeñan en las operaciones de importación y de exportación de mercancías, pudiendo apreciarse una relación directa entre los servicios que se prestan a los citados profesionales y las operaciones de comercio exterior.

De acuerdo con lo anterior, la DGT determina que, en relación con los servicios de transporte, estarán exentos del IVA los servicios de transporte de mercancía que realice una empresa de transportes cuando esté relacionado con las exportaciones, a favor de:

- Un intermediario, transitario, consignatario o agente de aduanas que actúa por nombre y por cuenta del exportador;
- Un intermediario que actúa por nombre y por cuenta de un transitario, consignatario o agente de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.
- Un transitario, consignatario o agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación

Del mismo modo, se subraya que dicha exención también alcanzará a los demás servicios relacionados con las exportaciones, distintos del propio servicio de transporte, en las condiciones legales y reglamentarias señaladas y alcanzará cualquiera que sea la naturaleza del intermediario.

Por el contrario, la DGT especifica que estarán sujetos y no exentos los servicios de transporte prestados por una empresa de transportes a:

- Un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador;
- Un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta de un transitario, consignatario o agentes de aduanas, que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador;
- Un transitario, consignatario o agente de aduanas que actúa en nombre propio y por cuenta de un intermediario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador.

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

### **Índice de contenido**

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

- 1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 16 de abril de 2015. Nº recurso 279/2013 y Sentencia de 21 de mayo de 2015. Nº recurso 1924/2013.**
- 2. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 6 de mayo de 2015. Recurso Nº73/2014.**
- 3. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 1 de julio de 2015. Recurso Nº287/2009.**
- 4. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 20 de julio de 2015. Recurso Nº441/2014.**

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

- 1. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de junio de 2015.**
- 2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V0787-15, de 11 de marzo de 2015.**
- 3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1300-15, de 28 de abril de 2015.**
- 4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1413-15, de 5 de mayo de 2015.**
- 5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1574, de 25 de mayo de 2015.**
- 6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1656-15, de 27 de mayo de 2015.**
- 7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1967-15, de 23 de junio de 2015.**

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

### 1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso - Sentencia de 16 de abril de 2015. Nº recurso 279/2013 y Sentencia de 21 de mayo de 2015. Nº recurso 1924/2013

*Exención Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte primera matriculación aeronave – Arrendamiento de servicios – Condición de sujeto pasivo – Calificación de la infracción cometida*

En los presentes casos, el Tribunal Supremo estima los recursos contencioso-administrativos promovidos por dos entidades (entidad A) en relación con la liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante IEDMT) que, tras la compra de una aeronave procedieron a su arrendamiento a una empresa (entidad B) que a su vez volvió a arrendarla a una tercera entidad (entidad C) dedicada exclusivamente a la navegación aérea.

En este sentido, en ambas sentencias, el Tribunal Supremo centra principalmente su análisis en la determinación y aclaración de los siguientes puntos:

- a. Determinar si el sujeto pasivo del IEDMT es el adquirente de la aeronave o bien el efectivo empleador de la misma como consecuencia del arrendamiento realizado.
- b. Confirmar la aplicación de la exención del IEDMT recogida en el artículo 66.1 k) de la Ley de Impuestos Especiales.
- c. Determinar la procedencia de la sanción aplicada por la infracción del artículo 191.3 de la Ley General Tributaria al no haber satisfecho la entidad A el IEDMT.

En relación con el primero de los puntos señalados anteriormente, señala el Tribunal Supremo que el artículo 67 a) de la Ley de Impuestos Especiales determina que el sujeto pasivo del impuesto es la entidad a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

En este sentido, el Tribunal Supremo trae a colación lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en su sentencia número 16/2003, de 20 de enero, donde señala que el IEDMT es un impuesto que grava el consumo de los vehículos por lo que el gravamen del impuesto se determina en función de la capacidad económica exteriorizada con la adquisición de un medio de transporte, lo que supone que el sujeto pasivo del IEDMT ha de ser aquél que adquiera la nave para su utilización y disponga del título para hacer uso del avión en su beneficio, esto es, la entidad que explota la aeronave y no la entidad que financia la adquisición.

En ambos casos, las entidades que inicialmente adquirieron las aeronaves celebraron con sus clientes sendos contratos de compraventa a plazos con pactos de reserva de dominio con la finalidad de que las primeras financiaran la adquisición de la misma.

Así pues, entiende el Tribunal Supremo que los beneficiarios de la matriculación a título de propietario, y por ende sujetos pasivos del impuesto, en su condición de titular de la práctica totalidad de los derechos inherentes a la titularidad de la aeronave no serían los adquirentes iniciales quienes actúan como un meros financiadores sino, en su caso, las entidades que finalmente disponían del título para hacer uso del avión en su beneficio.

En relación con el segundo de los puntos, es decir, si es correcta la aplicación o no de la exención del IEDMT solicitada por la entidad A, en ambas sentencias, el Tribunal Supremo recuerda que el citado artículo 66.1. k) de la Ley de Impuestos Especiales establece que *“estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea siempre que su utilización no pueda calificarse de aviación privada de recreo con arreglo a lo previsto en el número 4 del artículo 4 de esta Ley.”*

En este punto, el Tribunal Supremo entiende que de la validez de los contratos de arrendamiento entre las entidades A-B y B-C se hace depender la eficacia de la exención solicitada, puesto la exención se concederá respecto de las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea.

Así pues, y en virtud de lo dispuesto, entre otros, en el artículo 1543 del Código Civil, el Tribunal Supremo entiende que en el arrendamiento de cosas, es obligación del arrendador ceder el uso de la cosa y entregar al arrendatario la cosa objeto del contrato. En el presente caso, en el arrendamiento de una aeronave, se cede el uso de la misma, pero queda comprobado por parte del Tribunal Supremo que a través del importe facturado como renta, la entidad B hace suyo el resultado económico derivado de su explotación, lo que, unido al hecho de que el dueño conserva igualmente la utilización mayoritaria del avión, determina que no ha existido la cesión de su uso y disfrute a favor del arrendatario.

Así pues, el Tribunal Supremo llega a la conclusión que los efectos queridos por las partes no son los del contrato de arrendamiento de cosa, sino los de un contrato de arrendamiento de servicios, por lo que no se cumplirían los requisitos para la aplicación de la exención del IEDMT en la matriculación de la aeronave por parte de cualquier de las entidades A o B.

Por último, en relación con el tercero de los puntos, es decir, la determinación de la correcta o no imposición a la entidad A de una infracción tributaria grave por no satisfacer el la cuota correspondiente del IEDMT al negarle la Administración Tributaria la exención de la misma, entiende el Tribunal Supremo en ninguno de los presentes casos se puede determinar la falta de la diligencia debida por parte de dicha entidad, puesto que la misma presentó la documentación necesaria para la aplicación de la exención la cual en primera instancia le fue aprobada.

Así pues, entiende el Tribunal Supremo que la sanción impuesta previamente debe anularse una vez demostrada la falta de culpabilidad y motivación de la entidad inicialmente sancionada.

## **2. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 6 de mayo de 2015. Recurso N°73/2014**

*Fijación de las cantidades de carbón, el volumen máximo de producción y los precios de la retribución de la energía 2014*

La entidad actora formuló recurso contra la resolución de 30 de diciembre de 2013, de la Secretaría de Estado de Energía, sobre la fijación de las cantidades de carbón, el volumen máximo de producción y los precios de retribución de la energía para el año 2014, a aplicar en el proceso de resolución de restricciones por garantía de suministro.

La citada resolución tiene como objetivo la fijación de los precios de retribución de la energía de cada uno de los grupos pertenecientes a las centrales adscritas al procedimiento de resolución de restricciones por garantía de suministro.

El presente recurso se formuló en los mismos términos al resuelto por esta Sala y sección en su sentencia de 17 de diciembre de 2014, recurso 113/13 y que resolvía la impugnación contra la resolución de 13 de febrero de 2013, dictada con el mismo objetivo pero para el ejercicio 2013. Así, la Audiencia Nacional motiva su fallo remitiéndose a lo manifestado en aquel recurso.

La actora alega en el presente recurso, al igual que hizo en el ya mencionado recurso 113/13, la nulidad de la resolución impugnada por vulneración del principio de arbitrariedad, al carecer de motivación. La Audiencia entiende que dicho motivo no puede ser acogido pues en el Anexo II se especifica de manera detallada los parámetros utilizados para fijar el coste unitario de generación y cómo se han calculado los mismos.

Por otro lado, la entidad actora opone la nulidad de la resolución por reconocer aquella unos precios de retribución de la energía generada que no incorporan todos los costes. En este sentido, la actora alega que el coste unitario reconocido en la resolución impugnada no se corresponde con el coste unitario de generación de las centrales térmicas dado que no incorpora todos los costes en que incurre la central

en la producción de la energía eléctrica. En concreto, no tendría en cuenta, en el cálculo de la retribución de la energía, el coste producido por el nuevo impuesto especial sobre la venta del carbón, ni el impuesto sobre el valor económico de la energía eléctrica, aprobados ambos por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

En relación con lo manifestado en el párrafo anterior, la actora considera que el impuesto sobre el carbón, incrementa el coste de adquisición del combustible por parte de la central térmica y, por tanto, debe ser incluido entre los costes variables y, en particular, en el “coste del combustible puesto en central”. Por otro lado, manifiesta también que el impuesto sobre la producción de la electricidad supone una minoración del 7% del ingreso que el titular de la central va a percibir y que ello debe ser tenido en cuenta a la hora de calcular los ingresos necesarios para recuperar los costes fijos y variables conforme al Real Decreto 134/2010 pues, de lo contrario, dichas centrales terminarían desapareciendo en el corto plazo, no pudiendo cumplir con sus compromisos y poniendo en riesgo la seguridad del suministro.

La actora, haciendo referencia al Anexo II de la resolución, señala que los precios de retribución de la energía se corresponderán con el “coste unitario de generación”. Dicho coste unitario de generación incluirá los costes fijos (costes de operación y mantenimiento fijo) y los costes variables (entre otros, el coste de combustible puesto en central).

No obstante lo anterior, la Audiencia Nacional señala que la actora pretende que la Sala realice una interpretación amplia del RD 134/2010 y declare que para calcular el coste unitario de generación haya de incluirse el coste producido por el impuesto sobre el carbón y el impuesto sobre el valor económico de la energía eléctrica. El Tribunal manifiesta que tal pretensión no puede ser estimada pues supondría modificar esa normativa introduciendo conceptos que la misma no contempla y, por tanto, los costes tributarios deben ser asumidos por el titular de la central.

Por todo lo anterior, la Audiencia Nacional desestima el recurso planteado por la actora contra la resolución de 30 de diciembre de 2013, de la Secretaría de Estado de Energía, sobre la fijación de las cantidades de carbón, el volumen máximo de producción y los precios de retribución de la energía para el año 2014.



### **3. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso-Administrativo. Sentencia de 1 de julio de 2015. Recurso Nº287/2009**

*Minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica en el importe equivalente al valor de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente*

Constituye el objeto del presente recurso la Orden ITC/1722/2009, de 26 de junio, por la que desarrolla el Real Decreto-Ley 11/2007.

En particular, se argumenta sobre la pretendida ilegalidad del artículo 5 de la Orden impugnada, al devenir de imposible aplicación porque las formulas incluidas en el mismo para calcular la cuantía de la retracción son arbitrarias, discriminatorias, y contradictorias con el objetivo perseguido por el citado Real Decreto-Ley.

La Audiencia Nacional rechaza los motivos de la actora y desestima el recurso nº 287/2009 haciendo referencia a argumentos ya expuestos por el Tribunal de Justicia, pues el sistema de minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica que prevé la normativa española guarda relación con la imposición de un gravamen específico a la venta de energía eléctrica en el mercado eléctrico, que es coherente con el funcionamiento del mercado mayorista de electricidad, en el que los productos de energía eléctrica incluyen en el precio de sus ofertas el valor de los derechos de emisión pese a haberles sido estos concedidos gratuitamente, y donde la formación de precios se ajusta conforme a las reglas de un mercado marginalista del que se benefician el conjunto de titulares de instalaciones de energía eléctrica.

### **4. Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia de 20 de julio de 2015. Recurso Nº441/2014**

*Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos – Legitimación para solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos*

La entidad actora, que solicitó en enero de 2011 la devolución del IVMDH, a través de procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, formuló recurso contra la Resolución de 16 de septiembre de 2014, del Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que le instaba a que declarase la improcedencia de las autoliquidaciones del IVMDH que había presentado y, por otro lado, solicitaba la devolución de las cuotas ingresadas por la misma.

El TEAC estimó parcialmente la reclamación, concluyendo que el sujeto pasivo del Impuesto puede solicitar la devolución pero no percibir las cantidades indebidamente entregadas y repercutidas, al tratarse de un impuesto en que se repercute legalmente al consumidor final su pago, debiendo ser éste último el legitimado para solicitar y obtener la devolución.

Señala la Audiencia que la cuestión esencial a dilucidar radica en si la parte actora está legitimada activamente para solicitar y obtener la devolución del importe de los ingresos indebidos mencionados anteriormente.

En este sentido, la Administración defiende que al tratarse de un Impuesto que por Ley debe repercutirse a los consumidores finales, únicamente está legitimada la parte actora para la solicitud de la devolución, pero no así para su obtención.

La Audiencia, a la vista de lo dispuesto en artículo 14 del R.D. 520/2005 y del 129 del R.D. 1065/2007, determina que para el caso de petición de devolución de ingresos indebidos de cantidades repercutidas, únicamente está legitimada para pedir su devolución y obtenerla aquellos sujetos que hayan sufrido la repercusión, mientras que aquellos que hayan hecho el ingreso de dichas cantidades repercutidas podrán solicitar la devolución pero no obtenerla.

En relación a los derechos del obligado tributario reconocidos por la Ley 58/2003, considera la Audiencia Nacional que al haberse quedado sin cobertura legal el ya mencionado Impuesto, si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen a la parte actora, no siendo consumidor final, se produciría un enriquecimiento injusto por parte de la misma.

Sobre la base de lo expuesto, la Audiencia Nacional desestima el recurso planteado por la actora contra la Resolución de 16 de septiembre de 2014, del Tribunal Económico-Administrativo Central.

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

### **1. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de junio de 2015**

*Liquidación del Impuesto sobre la electricidad por la energía eléctrica producida en instalaciones que no han solicitado su inscripción como fábrica ni han obtenido CAE. Procedencia de la imposición de sanciones*

El TEAC analiza si el incumplimiento de la obligación de inscripción como fábrica y obtención del CAE para una generadora de electricidad es determinante a los efectos de considerar que la energía eléctrica producida y vertida a la red está fuera del régimen suspensivo de Impuestos Especiales y si, por tanto, es conforme a Ley la liquidación realizada por la Administración que exige el pago del impuesto por los autoconsumos y pérdidas acaecidas en las instalaciones que carecían de dicha inscripción y CAE.

En el presente supuesto una entidad dedicada a la generación de electricidad que había obtenido todas las autorizaciones sectoriales para realizar electricidad había estado produciendo y vertiendo a la red electricidad sin haberse inscrito a efectos del Impuesto especial sobre electricidad como fábrica. Como consecuencia de ello, entiende la Administración Tributaria que dicha electricidad producida no estaba al amparo del régimen suspensivo y, por tanto, liquida el impuesto en relación con las pérdidas y autoconsumos acaecidas en la instalación.

Señala el TEAC que para poder recibir y expedir cualquier materia, producto o energía en régimen suspensivo es necesario que el establecimiento que lo fabrique tenga la condición de fábrica. Dicha condición se obtiene en virtud de una autorización previa. Es decir, que para obtener productos que gocen del régimen suspensivo, no basta con que la "fábrica", haya obtenido las autorizaciones administrativas, municipales y de otras autoridades necesarias para su establecimiento y funcionamiento, sino además que se hayan inscrito en el citado Registro.

Por lo que respecta a la energía autoconsumida, la exención establecida en el art. 64 quinto tiene como presupuesto que la fabricación y el autoconsumo se produzca en instalaciones que tengan la consideración de "fábrica", para que pueda entenderse que la fabricación se produce en régimen suspensivo.

También considera el TEAC que sí cabe exigir el Impuesto sobre la Electricidad por las mermas acaecidas en el proceso de fabricación al productor no registrado, pues tal actuación es debida a un incorrecto proceder del fabricante que ha motivado que una parte de la energía que hubiera quedado sin gravar, finalmente deba tributar.

Finalmente, el TEAC anula la sanción impuesta a la entidad interesada. Dicha anulación se basa en la Resolución de fecha 2 de marzo de 2015 de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT que preveía la no aplicación de la sanción prevista en el artículo 19.2.a) de la Ley de Impuestos Especiales o su anulación en el caso de expedientes sancionadores ya incoados.

Dicha decisión está basada en la nueva regulación del Impuesto sobre la Electricidad en vigor desde el 1 de enero de 2015 que ha configurado el mismo como un impuesto sobre el consumo o el autoconsumo y no como un impuesto de fabricación en importación y electricidad. Debido a ello, desde el 1 de enero de 2015 el artículo 19.2.a) de la Ley no le es de aplicación al Impuesto sobre la electricidad.

De acuerdo con la Resolución de la Directora del Departamento a la que se remite el propio Tribunal para anular la sanción, *“puede afirmarse que el hecho (la falta de inscripción y obtención del CAE) ya no es sancionable por dicho precepto (artículo 19.2.a) de la Ley de los Impuestos Especiales), ha dejado de constituir una infracción bajo el régimen vigente, cuya aplicación retroactiva, al desaparecer la tipicidad siempre va a ser más favorable”*.

## **2 Dirección General de Tributos. Contestación nº V0787-15, de 11 de marzo de 2015**

*Aplicación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre la electricidad prevista en el artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales por parte de un grupo que ha sufrido un proceso de segregación*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posibilidad de ejercer el beneficio fiscal establecido en el artículo 98 de la Ley 38/1992 por las entidades A o B de un grupo empresarial dedicado a la fabricación de productos metálicos.

La empresa A, hasta el año 2014, realizaba entre otras una actividad encuadrada en el epígrafe 3191 (fabricación de productos metálicos) del IAE y solicitó y obtuvo autorización para recibir electricidad con en beneficio fiscal establecido en el antiguo artículo 64 quinto de la Ley de Impuestos Especiales.

Sin embargo, tras un proceso de segregación, a finales de 2014, se creó una nueva empresa B participada al 100 por ciento por la empresa A. Como consecuencia de dicho proceso de segregación, la empresa de nueva creación es la que pasa a realizar las actividades encuadradas dentro del epígrafe 3191 del IAE.

La propiedad del inmueble donde se realiza la actividad de fabricación de productos metálicos corresponde a la empresa A, dicha empresa es también la titular del contrato de suministro eléctrico. El inmueble no dispone de puntos de suministro individualizados por actividades, estimándose que la cantidad de energía eléctrica que se destina a la actividad de fabricación de productos metálicos es del 74 por ciento.

A tenor del supuesto de hecho objeto de análisis, la DGT concluye la empresa A titular del inmueble y del contrato de suministro eléctrico deja de dedicarse a la actividad de fabricación de metales para pasar a realizar la actividad de arrendamiento de inmuebles y gestión administrativa. Ambas actividades se realizan en el mismo inmueble, propiedad de la primera empresa, por lo que se entiende que la empresa B utilizará una parte del establecimiento en virtud de un contrato de arrendamiento con la empresa A.

En consecuencia de lo anterior, la empresa consultante A no podrá beneficiarse del supuesto de reducción establecido el artículo 98, letra c) de la Ley de Impuestos Especiales, puesto que realiza únicamente la actividad de arrendamiento de inmuebles y gestión administrativa, actividades que no se encuentran encuadradas entre las actividades enumeradas en dicho artículo 98 de la Ley. Sin embargo, señala

la DGT que si la empresa B, que es la que realiza la actividad que da derecho a la aplicación del beneficio fiscal (fabricación de metales), contrata el suministro eléctrico a su nombre podrá solicitar la aplicación de la reducción establecida en el artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

Concedida la autorización por parte de la oficina gestora correspondiente y expedida la tarjeta de inscripción, la empresa B deberá presentar ésta última al suministrador de la electricidad para acreditar el derecho a obtener la reducción de la base imponible.

### **3. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1300-15, de 28 de abril de 2015**

*Sujeción al Impuesto sobre las Labores del Tabaco y epígrafe del Impuesto en el que deben clasificarse un producto a base de hojas de tabaco destinado a su uso como ambientador*

En la presente contestación, la DGT se pronuncia acerca de si el producto elaborado por la entidad consultante debe o no quedar gravado por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco y en, en su caso, en qué epígrafe del Impuesto.

El producto en cuestión, del que se pretende su comercialización al por menor, ha sido enviado a la Subdirección General Química-Tecnológica del Departamento de Aduanas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para su estudio a raíz del cual se informa de lo siguiente:

“El producto está constituido por hojas de tabaco enteras y desvenadas, en forma de trozos irregulares en cuanto a tamaño y forma, así como trozos presumiblemente procedentes de la manipulación de las hojas o de la elaboración de los productos. Tal y como se presenta el producto no puede ser fumado directamente. Sin embargo, si se somete a un proceso de picado si es posible utilizarlo como picadura y fumarlo”.

A los efectos del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco (apartados 4 y 5 del artículo 59 de la Ley), señala el órgano consultivo, tendrán la consideración de tabaco para fumar o picadura los siguientes:

- a. El tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, no incluido en los apartados anteriores y que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior.
- b. Los desechos de tabaco acondicionado para la venta al por menor que no sean cigarros, cigarrillos ni cigarrillos y que sean susceptibles de ser fumados. A estos efectos, se considerarán desechos de tabaco los restos de hojas de tabaco y los productos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores del tabaco.
- c. Tendrá igualmente la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar en el que más del 25% en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte igual o superior a 1,5 milímetros, vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos.

A tenor de lo anterior y a juicio de la DGT, el producto analizado es susceptible de ser fumado tras una sencilla operación de picado que en modo alguna exige un proceso industrial y que puede ser llevada a cabo perfectamente por el consumidor final.

Por consiguiente concluye esa Dirección General que dicho producto está sujeto al Impuesto sobre las labores del Tabaco y ha de calificarse como tabaco para fumar o picadura y por tanto tributará bajo el epígrafe relativo a “las demás labores del tabaco” del artículo 60 de la Ley de los Impuestos Especiales.

#### **4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1413-15, de 5 de mayo de 2015**

*Determinadas cuestiones relacionadas con el beneficio fiscal establecido en el artículo 98 de la Ley 38/1992*

En la presente contestación, la DGT se ha pronunciado sobre determinadas cuestiones relacionadas con el beneficio fiscal establecido en el artículo 98 de la Ley 38/1992 (en adelante, LIE), que plantea una entidad comercializadora de energía que, en el desarrollo de su actividad repercute a sus clientes, mayoritariamente empresarios o profesionales, el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

En primer lugar, la DGT comienza analizando la responsabilidad de la entidad comercializadora respecto de la repercusión correcta del Impuesto y la aplicación del mencionado beneficio fiscal. En particular, la DGT señala que “*en virtud de lo establecido en el artículo 96 de la LIE, cuando se produzcan irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a la electricidad que se ha beneficiado de una exención o de una reducción en razón de su destino, los*

*suministradores estarán obligados al pago de la deuda tributaria del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse, hasta que no justifiquen que el suministro se efectuó a un consumidor autorizado por la oficina gestora.”*

Por otra parte, la DGT determina que “los suministradores no tendrán responsabilidad alguna en los supuestos en que los beneficiarios de la reducción incumplan el requisito que les dio derecho a la aplicación del beneficio y no lo comuniquen al suministrador. En estos casos la responsabilidad será de la persona jurídica beneficiaria de la reducción que pasará a ostentar la condición de contribuyente.”

Respecto a la forma en la cual debe actuar la entidad comercializadora, la DGT se detiene a analizar las siguientes cuestiones planteadas por la consultante:

- (i) ***Supuesto en el que el beneficiario de la reducción supere el importe de KW con derecho al beneficio:*** la DGT señala que el artículo 145 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece el procedimiento para la aplicación de la reducción de la base imponible, no siendo necesario que el beneficiario de la reducción comunique la cantidad de energía eléctrica, expresada en kilovatios hora, que precisan que les sea suministrada de forma anual al amparo del beneficio fiscal.
- (ii) ***Supuesto en el que el beneficiario de la reducción no le comunique porcentaje alguno:*** dispone la DGT que la entidad comercializadora deberá entender que el 100 por ciento de la energía eléctrica suministrada se efectúa al amparo del beneficio fiscal.
- (iii) ***Supuesto de que el beneficiario de la reducción comunique un porcentaje:*** la DGT resuelve que si en el plazo de los dos primeros meses de cada año natural, el beneficiario de la reducción no comunica a la oficina gestora y al comercializador un nuevo porcentaje, se considerará que no se ha producido variación alguna respecto del comunicado inicialmente, por lo que se seguirá aplicando el mismo porcentaje.
- (iv) ***Supuesto de que el beneficiario de la reducción rescinda el contrato de suministro y no comunique los datos definitivos o los comunique fuera de plazo:*** la DGT estima que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 961, apartado 3, de la LIE, “*la entidad comercializadora no tendrá responsabilidad alguna si como consecuencia de la no comunicación por parte del consumidor final o de la comunicación fuera del plazo establecido reglamentariamente, de la cantidad de energía efectivamente consumida o del porcentaje definitivo de la electricidad consumida con derecho a la reducción hasta el momento de la*

*rescisión del contrato, no hubiera podido efectuar la regularización de las cuotas impositivas repercutidas. En estos casos la responsabilidad será de la persona jurídica beneficiaria de la reducción que pasará a ostentar la condición de contribuyente.”*

Por otro lado, en relación con la posibilidad de que la entidad comercializadora pueda recuperar el impuesto repercutido y no cobrado, tras determinar que la Ley de los Impuestos Especiales no contempla ningún mecanismo de modificación de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, en los casos en que los clientes no hagan efectivo el pago de las cuotas impositivas repercutidas en función de los datos definitivos comunicados por ellos mismos, concluye la DGT que la entidad comercializadora tendrá que acudir a la vía judicial para reclamar al consumidor final los importes no cobrados.

Por último y respecto al procedimiento para efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, señala la DGT que tal y como establece el apartado 4 del artículo 45 del Reglamento de los Impuestos Especiales, la regularización de la situación tributaria se efectuará en la autoliquidación (modelo 560) correspondiente al período en que debe efectuarse dicha rectificación.

## **5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1574, de 25 de mayo de 2015**

*Aplicación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre la electricidad prevista en la letra f) del artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales para la energía eléctrica destinada a su uso en determinadas actividades industriales*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible aplicación de la reducción prevista en la letra f) del artículo 98 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) por parte una entidad cuya actividad consiste en “el suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación”,

En particular, la entidad consultante está matriculada en los epígrafes de la sección primera del IAE 161.4 (“Distribución de agua para núcleos urbanos” y 921.4 (“Servicio de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales”), se plantea si dicha actividad puede ser considerada como actividad industrial ya que consta clasificada con la clave E de la CNAE-2009, epígrafe 37, “Recogida y tratamiento de aguas residuales”.

En primer lugar, la DGT señala en su respuesta que la LIE no define el concepto de “actividad industrial”; no obstante, puesto que la introducción del beneficio fiscal establecido en las letras d) y f) del artículo 98 de la LIE se realiza con el objetivo de mantener la competitividad de determinadas actividades industriales, habrá que tomar como criterio general y objetivo la normativa reguladora del IAE. Para concretar, apunta el órgano decisor, aquellas actividades del IAE que tienen



conexión con una actividad industrial son las siguientes divisiones: 1. Energía y agua, excepto las agrupaciones de producción eléctrica por imperativo de la norma, 2. Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. Industria química, 3. Industrias transformadoras de metales: Mecánica y precisión, y 4. Otras industrias manufactureras.

En relación con la posibilidad de calificar como “actividad industrial”, a los efectos del artículo 98 LIE, la actividad de una empresa incluida en la sección E de la CNAE, la DGT concluye que, si bien la actividad de suministro de agua pudiera incluirse en la división 1 del IAE (epígrafe 161.4), lo cierto es que la actividad posterior de depuración obliga a incluir dicha actividad en el epígrafe 921.4, como “Servicios de saneamiento de vías públicas y similares”.

Por consiguiente, concluye la DGT que el hecho de que una empresa esté incluida en la Sección E de la CNAE no es determinante a la hora de poder obtener el beneficio fiscal establecido en el artículo 98 de la LIE y que únicamente tendrán la consideración de actividades industriales las actividades incluidas en la Sección E de la CNAE que estén clasificadas a su vez en la división 1 de IAE. No teniendo dicha consideración, en ningún caso, las actividades clasificadas en la división 9 aunque estén incluidas en las Sección de la CNAE.

En conclusión, la actividad realizada por la empresa consultante de “depuración de aguas residuales”, al estar incluida en el epígrafe 921.4 y no dentro de las divisiones 1, 2, 3 y 4 del IAE, no tiene la consideración de actividad industrial a los efectos del artículo 98 de la LIE y, por tanto, la reducción de la base imponible prevista en la letra f del mencionado artículo no sería de aplicación a la energía eléctrica usada en la actividad de depuración de aguas residuales.

## **6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1656-15, de 27 de mayo de 2015**

*Aplicación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre la electricidad prevista en la letra f) del artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales para la energía eléctrica destinada a su uso en determinadas actividades industriales*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible aplicación de la reducción prevista en la letra f) del artículo 98 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) por parte de las entidades integrantes de la Asociación consultante.

Dicha Asociación agrupa a empresas fabricantes de pasta, papel y cartón que realizan dos actividades diferenciadas: actividad de fabricación y venta de los productos fabricados por ellas mismas y actividad de compra y venta de productos adquiridos a otros fabricantes.

En primer lugar, la DGT recuerda que debe entenderse por "*actividad industrial*". En particular, a efectos de la aplicación de las letras d) y f) del artículo 98 de la LIE, debe entenderse por "*actividad industrial*" únicamente las clasificadas en las divisiones 1, 2, 3 y 4 de la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), es decir:

1. Energía y agua, excepto las agrupaciones de producción de energía eléctrica y ello, por imperativo de la norma,
2. Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados. Industria química,
3. Industrias transformadoras de los metales: Mecánica de precisión, y
4. Otras industrias manufactureras.

Asimismo, la DGT trae a colación que conceptos integran el "*valor de producción*" y "*cifra de negocios*".

Una vez recordados los conceptos anteriores, la DGT considera relevante puntualizar que las empresas del sector realizan dos tipos de actividades perfectamente diferenciadas:

- (i) actividad de fabricación y venta de los productos fabricados por ellas mismas y
- (ii) actividad de compra y venta de productos adquiridos a otros fabricantes.

Respecto a la definición de "*cifra de negocios*", la DGT considera que el importe de dicho concepto, a efectos de determinar el valor de la producción del artículo 98 de la LIE, comprenderá el resultado de la actividad de producción, fabricación, distribución y comercialización de los productos fabricados por la consultante, en la medida en que dicha actividad sea la actividad ordinaria de la empresa.

De esta manera, la DGT determina que el resultado de la actividad de distribución y comercialización de los productos adquiridos a terceros quedará fuera del cálculo de la cifra de negocios, siempre que dicha actividad sea una actividad perfectamente diferenciada de la actividad industrial, entendiendo actividad industrial en los términos expuestos anteriormente.

Por tanto, el "*valor de la producción*" estará formado por el importe de la cifra de negocios calculada según lo establecido anteriormente, al que se adicionará la variación de existencias de productos en curso y de productos terminados de los productos fabricados por la consultante y no de los productos adquiridos a terceros.

En consecuencia, señala la DGT que las empresas del sector cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción, calculado según lo expuesto anteriormente, y siempre que cumplan con los requisitos y condiciones establecidos reglamentariamente, podrán acogerse al beneficio fiscal establecido en el artículo 98, letra f) de la LIE.

Sobre la base de lo anterior, la DGT entiende que dicho beneficio se aplicará a la cantidad de energía eléctrica consumida en las actividades de fabricación, distribución y comercialización de los productos fabricados por ellas y, por tanto, resuelve la DGT que en ningún caso el beneficio podrá extenderse a los consumos de energía eléctrica realizados en las actividades de distribución y comercialización de los productos adquiridos a terceros.

## **7. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1967-15, de 23 de junio de 2015**

*Aplicación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre la electricidad prevista en la letra c) del artículo 98 de la Ley de Impuestos Especiales a la energía eléctrica destinada a su uso en procesos metalúrgicos*

Por medio de esta contestación, la DGT se ha pronunciado sobre la posible aplicación de la reducción prevista en la letra c) del artículo 98 de la Ley sobre los Impuestos Especiales por parte de una entidad dedicada a la actividad de fabricación de automóviles.

Señala la DGT que, a los efectos de establecer un criterio objetivo para delimitar qué se entiende por proceso metalúrgico y con independencia de la definición incluida por la propia Ley de Impuestos Especiales, se ha considerado oportuno utilizar la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).

En concreto, la DGT informa de que podrán asimilarse al concepto del proceso metalúrgico contenido en la Ley de Impuestos Especiales los siguientes grupos de la CNAE:

- División 24 en su totalidad, “Metalurgia; fabricación de productos de hierro, acero y ferroaleaciones”
- Grupo 25.5, “Forja, estampación, embutición de metales; metalurgia de polvos”
- Grupo 25.61, “Tratamiento y revestimiento de metales”.

Dicho lo anterior, de la información que aporta la consultante se desprende que la entidad realiza diferentes procesos de construcción de los componentes metálicos de los vehículos automóviles (carrocerías, chasis, motores y cajas de cambio) y tratamientos térmicos y de superficies a efectos de mejorar la dureza y resistencia al desgaste de los productos metálicos.

Por consiguiente, concluye el Órgano Decisor, que tanto los procesos de estampación y embutición como los procesos de forjado y fundición o los tratamientos térmicos que realiza la consultante deben calificarse como procesos metalúrgicos y, por lo tanto, pueden beneficiarse de la reducción del 85% en base imponible del Impuesto sobre la Electricidad que recoge el mencionado artículo 98.

Sin embargo, en cuanto a la electricidad consumida en el montaje del vehículo, no podrá gozar del beneficio fiscal apuntado puesto que dicha fase del proceso productivo no se corresponde con la definición de proceso metalúrgico que se ha expuesto.

---

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.