



Querido lector,

Tenemos el placer de remitirle nuestro Boletín Informativo nº 3 que recoge las principales novedades legislativas, jurisprudenciales y doctrinales en materia de IVA relacionado con el Comercio Exterior, Aduanas, Impuestos Especiales e Impuestos Medioambientales publicadas en los meses de junio, julio y agosto de 2016.

Con el fin de facilitarle su lectura y dada la extensión del documento, pinche en los siguientes links para ir directamente al apartado que le interese:

- A. [IVA relacionado con el Comercio Exterior;](#)
- B. [Aduanas;](#)
- C. [Impuestos Especiales;](#)
- D. [Impuestos Medioambientales y Energía \(IGF e IVPEE\).](#)

En caso de no querer volver a recibir este correo o correos similares en relación con futuras publicaciones, le rogamos nos remita un correo electrónico comunicándonoslo a la siguiente dirección de correo electrónico: [info@blnpalao.com](mailto:info@blnpalao.com)

Atentamente,

**bln palao abogados, S.L.P.**

### A. IVA relacionado con comercio exterior

#### **Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de IVA relacionado con el Comercio Exterior y/o impuestos especiales**

*Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de junio de 2016 (Sala Primera). Asunto Eurogate Distribution GmbH (C-226/14 y C-228/14). Régimen de depósito aduanero y régimen de tránsito. Nacimiento de la deuda aduanera irregular. Exigibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Se trata de un caso que analiza la incidencia en el ámbito del IVA de dos supuestos en los que se produce el nacimiento irregular de la deuda aduanera en relación con mercancía almacenada en régimen de depósito aduanero y de mercancía vinculada al régimen de tránsito.

En cuanto al primer supuesto, Eurogate es una compañía alemana que gestionaba un depósito aduanero desde el año 2006. En calidad de titular del depósito privado, Eurogate introdujo en sus instalaciones mercancía procedente de fuera de la UE, para ser posteriormente objeto de reexportación. En el marco de unas actuaciones de revisión, se comprobó que la salida de las mercancías con destino a la exportación fue objeto de inscripción en la contabilidad del depósito entre 11 y 126 días después de se produjese su salida efectiva. Es por ello que, dado el incumplimiento acaecido, se procedió a dictar una liquidación en concepto de aranceles e IVA a la importación, liquidación que fue recurrida.

En lo que respecta al IVA, Eurogate consideraba que no procedía liquidación alguna por este concepto en la medida en que, con independencia de que pudiese nacer una deuda aduanera de carácter irregular, la realidad era que la mercancía en cuestión nunca entró en el circuito económico de la UE. Por su parte, las autoridades alemanas consideran que procede la liquidación en concepto de IVA a la importación ya que la normativa en materia de IVA se remite a la normativa aduanera al respecto. Es por ello que el Tribunal remitente se pregunta si el IVA a la importación de devenga necesariamente cuando se produce el nacimiento de la deuda aduanera de forma irregular y, por otro parte, si un depositario autorizado, que no es dueño de la mercancía, puede a su vez ser sujeto pasivo del IVA a la importación.

El segundo supuesto que analiza el Tribunal es un caso en el que se inicia un procedimiento de tránsito comunitario al amparo de un documento T1 de mercancías no comunitarias que debían ser expedidas hacia Macao, dentro de un plazo determinado. No obstante lo anterior, si bien las mercancías salieron del territorio aduanero de la UE, el transportista se olvidó de presentar las mercancías antes de su salida con destino a Macao.

En este caso concreto, las autoridades alemanas procedieron a liquidar la deuda aduanera conforme a lo previsto en el artículo 204 del Código Aduanero Comunitario, practicando una liquidación en concepto de IVA a la importación. Dicha liquidación fue abonada por el transportista si bien, posteriormente, procedió a solicitar la devolución del importe indebidamente ingresado, alegando que en ningún caso podía recaudarse IVA a la importación en relación con mercancía en tránsito que no había entrado en el circuito económico alemán.

Dicha solicitud fue rechazada, siendo así que la empresa recurrió. El Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear una cuestión prejudicial con el fin de que el TJUE aclarase si el IVA a la importación liquidado por las autoridades aduaneras alemanas podría ser considerado como un importe que no ha sido legalmente devengado, conforme a lo previsto en el artículo 236 del Código Aduanero Comunitario, en aquellos casos en los que se produce el nacimiento irregular de una deuda aduanera, aun cuando la deuda aduanera se liquida al titular del régimen que, en última instancia, no tiene poder de disposición sobre las mercancías en cuestión.

En cuanto a la primera cuestión planteada, lo primero que señala el TJUE es que, en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal, esto es, en el momento de la reexportación, todavía no se había ultimado el régimen de depósito aduanero. Así, el TJUE señala lo siguiente: “[...] *En efecto, dichas mercancías abandonaron el régimen de depósito aduanero exclusivamente con motivo de su reexportación, por lo que no se produjo ninguna importación. [...]*”.

Es por ello que el TJUE considera que, en este caso concreto, el IVA sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias no se devenga cuando las mismas no hayan abandonado los regímenes aduaneros previstos en la normativa aplicable, a la fecha de reexportación, sino que abandonan dichos regímenes con motivo de la reexportación y ello aun cuando se haya producido el nacimiento de una deuda aduanera de forma irregular, conforme a lo previsto en el artículo 204 del Código Aduanero Comunitario.

En cuanto al carácter del deudor del IVA a la importación, lo primero que recuerda el Tribunal es que rige lo previsto al efecto en la Directiva de IVA y no en la normativa aduanera. Sentado lo anterior, el TJUE considera que, dado que en el caso de autos no hay devengo de las cuotas de IVA a la importación, no tiene sentido plantearse la cuestión de la identidad del deudor. Así, el TJUE concluye señalando que “[...] *no se devenga IVA sobre las mercancías reexportadas como mercancías no comunitarias cuando estas mercancías no han abandonado los regímenes aduaneros establecidos en el artículo 61 de la Directiva IVA, y ello cuando se haya generado una deuda aduanera exclusivamente con arreglo al artículo 204 del Código Aduanero. El artículo 236 del Código debe interpretarse en el sentido de que no puede aplicarse en situaciones relacionadas con la devolución. [...]*”.

***Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos sobre el consumo) de 13 de julio de 2016 (V3309-16). Exportaciones y exención de IVA.***

La consultante es una sociedad dedicada a la compraventa de productos del mar que son adquiridos en países no pertenecientes a la UE en condiciones FOB, CIF y CFR para ser posteriormente revendidos incluso ante de la llegada de la expedición al lugar de destino y desembarque de la mercancía. La consultante también adquiere bienes provenientes de la UE previamente su transmisión.

La consultante se pregunta si las operaciones de venta de los bienes tienen la consideración de exportaciones y si los servicios de transporte contratados están exentos de IVA.

Centrándonos en la exención a efectos del IVA, tras hacer un repaso de la legislación aplicable y confirmar que las operaciones descritas constituyen prestaciones de servicios, la DGT señala que dichas operaciones se localizarán en el territorio de aplicación del impuesto y, por lo tanto, estarán sujetas a IVA, siempre y cuando el consultante tenga en este ámbito espacial su sede de su actividad económica o un establecimiento permanente, o en su defecto, el domicilio o residencia habitual que sean destinatarios de dichos servicios.

En la medida en que dichas operaciones estén directamente relacionadas con operaciones de exportación, las mismas estarán sujetas pero exentas del impuesto, y ello con independencia del país o territorio en el que previamente la consultante haya adquirido los bienes.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos sobre el consumo) de 20 de julio de 2016 (V3437-16). Ejercicio simultaneo de inclusión en el registro de devolución mensual y acogimiento al régimen de diferimiento del IVA a la importación.*

El consultante plantea la posibilidad de solicitar, de forma simultánea, su inscripción en el REDEME y el ejercicio de la opción prevista en el artículo 74.1 del Reglamento de IVA para acogerse al régimen de diferimiento de IVA a la importación.

Tras analizar la normativa aplicable y los plazos previstos para una y otra opción, la DGT concluye que la solicitud de inscripción en el REDEME debe presentarse bien en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos o, en aquellos casos en los que no se haya ejercido dicha opción dentro del plazo señalado anteriormente, durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, en cuyo caso, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a la finalización del periodo de liquidación en que se presentó la solicitud.

Puesto que la opción prevista en el artículo 74.1 del Reglamento de IVA para acogerse al régimen de diferimiento de IVA a la importación, implica la necesidad de que el consultante cuente con un periodo de liquidación mensual en el momento su presentación, la DGT concluye que, si en el momento de ejercitar esta opción el consultante no cuenta ya con un periodo de liquidación mensual, el mismo no cumplirá con los requisitos para poder ejercitar la opción prevista en este artículo.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos sobre el consumo) de 12 de julio de 2016 (V3248-16). IVA a la importación. Empresarios y/ o profesionales no establecidos. Régimen de diferimiento.*

Se plantean cuáles son los requisitos para poder aplicar el régimen de diferimiento de las cuotas de IVA a la importación en aquellos casos en los que el importador es un sujeto pasivo no establecido a efectos del impuesto que realizan importaciones seguidas de entregas intracomunitarias a otros Estados Miembros.

Tras analizar la normativa aplicable, la DGT se hace eco de su resolución a consulta vinculante (V1392-16) de 4 de abril de 2016, en donde manifestó que, siempre y cuando, conforme a lo previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, los sujetos pasivos no establecidos no estén obligados a presentar declaraciones- liquidaciones periódicos por el IVA, los mismos no podrá acogerse al

régimen de diferimiento del IVA a la importación previsto en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992.

Por lo tanto, a juicio del a DGT, el régimen de diferimiento de las cuotas de IVA a la importación solo podrá ser aplicado por los empresarios o profesionales no establecidos, en aquellos casos en los que los mismos vengan obligados a presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones periódicas a efectos del IVA.

Nada dice la DGT acerca del impacto que pudiera tener la realización de importaciones seguidas de entregas intracomunitarias, limitándose a señalar que dichas importaciones estarán sujetas y exentas del impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 27.12 de la Ley 37/1992.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos sobre Consumo) de 9 de agosto de 2016 (CV 3595-16). IVA. Tipo aplicable a la venta de bebidas alcohólicas.*

La DGT recuerda que el tipo reducido del 10% previsto en el artículo 91 LIVA nunca es de aplicación a bebidas alcohólicas, siendo irrelevante el grado de alcohol que contengan. Cualquier bebida que contenga alcohol, por muy escasa que sea su proporción, tendrá la consideración de bebida alcohólica y tributará al tipo general del 21% establecido en el artículo 90 LIVA.

## B. Aduanas

### Novedades legislativas en materia de aduanas

*Decisión n° 1/2016 del Comité de Asociación UE Jordania de 19 de julio de 2016, publicada en el DOCE de 30 de agosto de 2016.*

Con fecha 30 de agosto de 2016 se publica esta Decisión que modifica las disposiciones del Protocolo n.º 3 del Acuerdo bilateral en relación con la noción de productos originarios y la lista de las elaboraciones o transformaciones que deben aplicarse a las materias no originarias, para que las mismas puedan ser considerada originarias.

El Reino de Jordania, con el fin de obtener una respuesta económica a la crisis de los refugiados sirios, presentó el 12 de diciembre de 2015 una solicitud específica de flexibilización de las normas de origen aplicadas con arreglo al Acuerdo, a fin de aumentar las exportaciones de Jordania a la Unión y crear oportunidades de empleo adicionales, especialmente para los refugiados sirios.

El Anexo a esta Decisión, supone una flexibilización de las reglas de origen para determinados productos fabricados en determinadas zonas, siempre y cuando cumplan una serie de requisitos de empleo para refugiados sirios, siguiendo un esquema muy similar al previsto para los países menos avanzados en el marco del Sistema de Preferencias Generalizadas (esquema EBA).

En este sentido, se modifica el contenido de la prueba de origen siendo así que, en las pruebas de origen que se emitan en base a estas reglas más flexibles, deberá de reflejarse una declaración en inglés con alusión a la zona de fabricación y al número de autorización otorgado por la administración competente jordana. Señalar que estas nuevas reglas estarán en vigor hasta el 31 de diciembre de 2016, si bien se prevé la posibilidad de suspender temporalmente esta decisión en caso de incumplimiento.

*Reglamento de Ejecución (UE) 2016/1380 de la Comisión de 16 de agosto de 2016 relativo a la concesión de una excepción al artículo 55, apartado 2, letra a), del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 respecto de las normas de origen aplicables a la acumulación regional para el atún originario de Ecuador (DOCE de 17 de agosto de 2016).*

El 17 de agosto de 2016 se publica en el DOCE un nuevo Reglamento que establece durante el año 2016 una excepción a las normas de origen aplicables a la acumulación regional para el atún originario de Ecuador.

El Reglamento 1384/2014 concede preferencias arancelarias a Ecuador para los años 2015 y 2016 en el marco de un arreglo recíproco provisional. Este reglamento indica que se aplicarán las normas de origen establecidas a nivel comunitario en el marco del SPG. Estas normas contemplan una acumulación regional con países que sean beneficiarios del SPG.

Dado que con efectos 1 de enero de 2016, determinados países andinos quedaron excluidos del sistema SPG, resulta que la acumulación anteriormente mencionada no era posible. Es por ello que, en abril de 2016, Ecuador presentó una propuesta de derogación de origen.

Mediante este Reglamento, se autoriza a Ecuador a que, siempre y cuando se cumplan una serie de circunstancias, se pueda utilizar desde el 1 de enero de 2016 materia originaria de Colombia, Perú, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá para la elaboración de preparaciones y conservas de atunes y listados de la subpartida NC 160414 y de preparaciones y conservas de atunes, listados y demás pescados del género *Euthynnus* de la posición NC 16042070, manteniéndose el origen ecuatoriano de la mercancía.

*NI GA 05/2016 de 6 de julio, relativa a la concesión de autorizaciones aduaneras retroactivas para regímenes especiales.*

En su nota informativa publicada el pasado 6 de julio de 2016, el Departamento de Aduanas e II.EE. fija los criterios a seguir en relación con la retroactividad de las autorizaciones aduaneras de regímenes especiales, subrayando que el nuevo Código Aduanero de la Unión, en vigor desde el 1 de mayo de 2016, introduce una serie de limitaciones en la concesión de este tipo de autorizaciones.

En este sentido, lo primero que hay que tener en cuenta es que, por regla general, las autorizaciones aduaneras de regímenes aduaneros surtirán efecto desde la fecha de notificación de la autorización concedida y no, desde la fecha de solicitud, tal y como sucedía al amparo del Código Aduanero Comunitario.

No obstante, siempre y cuando se solicite, es posible que dicha autorización surta efectos a partir de la de la fecha de su presentación de la solicitud o, incluso en fecha previa, en cuyo caso estaremos ante un supuesto de autorización retroactiva. Para poder obtener este tipo de autorizaciones es necesario que se cumplan una serie de requisitos siendo el fundamental, que no se haya concedido al solicitante ninguna autorización con efecto retroactivo, para el mismo régimen económico, en un plazo de tres años a partir de la fecha en la que haya sido admitida la solicitud.

Esto es importante ya que, tal y como señala el Departamento de Aduanas e II.EE. en su nota, con el fin de asegurar la continuidad de las operaciones, se recomienda a todos los operadores que soliciten la renovación de sus autorizaciones, con una antelación mínima de tres meses antes del fin de período de validez de la misma.

*NI GA 08/2016 de 28 de julio, sobre rectificación e invalidación de las declaraciones.*

En esta Nota Informativa, el Departamento de Aduanas e II.EE. fija los criterios a seguir al amparo de la nueva normativa aduanera, en los casos de rectificación e invalidación de las declaraciones aduaneras previa la concesión del levante, así como los supuestos de invalidación tras la concesión del mismo.

Así, el Departamento señala que la regla general es la imposibilidad de rectificar o invalidar una declaración una vez se haya autorizado el levante de la mercancía. No obstante, se establecen excepciones a esta regla general, tanto en el artículo 173.3 del CAU, para los casos de rectificación de la declaración aduanera como en el artículo 174.2 del CAU, para los casos de invalidación de esta declaración una vez otorgado el levante.

En cuanto a los supuestos de invalidación de una declaración aduanera tras la concesión del levante, se trata de casos tasados y que aparecen regulados en el artículo 148 del Reglamento Delegado 2015/2446 (DA).

En este sentido, el Departamento de Aduanas señala que serán supuestos de rectificación de la declaración aduanera, todos aquellos supuestos de hecho que no puedan encuadrarse en los casos de invalidación de la declaración. Sentado lo anterior, y conforme a la interpretación de la Comisión, el Departamento de Aduanas confirma que “[...] *previa solicitud del declarante podrá permitirse la rectificación de la declaración tras el levante durante los tres años siguientes a la admisión de la declaración, siempre que no proceda la invalidación de la misma. [...]*”.

### **Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de aduanas**

*Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de junio de 2016 (Sala Sexta). Asunto Euro 2004. Hungary Kft. (C-291/15). Valor en aduanas. Valor de transacción. Dudas fundadas acerca del valor de transacción. Precio declarado inferior al precio pagado en otras transacciones relativas a mercancías similares.*

En el año 2014, la entidad Euro 2004 realiza determinadas importaciones de diferentes mercancías procedentes de China. Tras autorizarse el levante, las autoridades aduaneras húngaras proceden a realizar una revisión a posterior de las declaraciones y, tras las actuaciones de comprobación, proceden a dictar las correspondientes liquidaciones al considerar que el valor de transacción declarado, en base a la factura comercial, era un valor excepcionalmente bajo en relación con los valores estadísticos promedios declarados para mercancías similares. Las autoridades aduaneras húngaras requirieron a la sociedad para que demostrara que el valor de transacción era el correcto. Sin embargo, de la documentación del expediente, el TJUE considera que no se aportaron nuevos datos, de forma que dicha entidad se limitó a declarar que al proveedor chino le había pagado únicamente el precio que figuraba recogido en la factura.

Dadas las dudas razonables que existían en cuanto al valor de transacción originalmente declarado, las autoridades aduaneras húngaras procedieron a regularizar la situación, utilizando para ello el criterio de valor de transacción de mercancías similares.

El Tribunal remitente considera necesario aclarar si, en base a la normativa aplicable, una autoridad aduanera puede a la hora de determinar el valor en aduanas de una mercancía, dejar de aplicar el método del valor de transacción, teniendo en cuenta que no existen dudas en cuanto a la autenticidad de los documentos aportados como prueba del valor de transacción y no existe razón específica que justifique el no tomar en consideración el valor de transacción de esas mercancías.



El TJUE tras hacer alusión a la finalidad de la normativa aduanera en materia de valor en aduana, señala que “[...] *si bien el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías forma, por regla general, la base para el cálculo del valor en aduanas, dicho precio es un factor que debe eventualmente ser objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria o para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio [...]*”.

Sentado lo anterior, el Tribunal dice que el valor de transacción debe reflejar el verdadero valor económico de la mercancía importada, de forma que cuando no puede determinarse dicho valor conforme al valor de transacción debe acudir a los métodos de valoración secundarios previstos en la normativa aduanera aplicable, teniendo en cuenta que dichos métodos deben aplicarse con carácter subsidiario.

En cuanto a la posibilidad de no aplicar el valor de transacción en aquellos casos en los que las autoridades tengas dudas fundadas de que el valor declarado no representa el precio pagado o por pagar de las mercancías, el TJUE recuerda que la normativa no precisa que otro valor debe de sustituir el valor de transacción inicialmente declarado. Es por ello que, a su juicio, la determinación de ese valor debe de hacerse conforme a los métodos de valoración secundarios previstos en la normativa aduanera.

El TJUE recuerda que es el Tribunal remitente quien debe de valorar si las dudas fundadas que alegaron en su momento las autoridades aduaneras eran tales que permitían no tener en cuenta el valor de transacción originalmente declarado. No obstante lo anterior, el TJUE señala que su juicio, “[...] *una diferencia de precios como la apreciada parece suficiente para justificar las dudas que se le suscitaron a la autoridad aduanera y el hecho de que ésta no admitiera el valor en aduanas de las mercancías en cuestión. [...]*”

Asimismo, el TJUE indica que, a su juicio, “[...] *a efectos de la aplicación del artículo 181.bis del Reglamento de aplicación, la autenticidad de los documentos que acreditan el valor de transacción de las mercancías importadas no es determinante, sino que constituye uno de los factores que las autoridades aduaneras deben tener en consideración. De este modo, la autenticidad de los documentos no es obstáculo para que las autoridades aduaneras pueda albergar dudas acerca de la exactitud del valor en aduanas de la mercancía importada. [...]*”.

*Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (en adelante, TEAC), Vocalía 12ª, de 15 de julio de 2016. Deuda Aduanera. Contracción a posteriori. Requisitos del artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario. Unificación de criterio.*

Se analiza el caso de una entidad que realizó determinadas importaciones de mercancías sujetas a circuito verde y a circuito naranja, con origen preferencial declarado India o Vietnam. Dichas importaciones se acogieron al SPG, siendo posteriormente regularizadas por la Dependencia Regional de Aduanas e II.EE, de Valencia al entender que no se había cumplido la regla del transporte directo, toda vez que las mercancías fueron trasbordadas o situadas en depósito temporal en Arabia y Malasia.

Contra dichas liquidaciones se interpuso la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (en adelante,

TEARV), el cual confirmó que, si bien no se había cumplido la regla del transporte directo, no procedía la liquidación *a posteriori* al concurrir los tres requisitos previstos en el artículo 220.2.b) del CAC, única y exclusivamente en relación con las mercancías sujetas originalmente a circuito naranja.

Frente a la Resolución del TEARV, la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE. de la AEAT interpuso el correspondiente recurso extraordinario para la unificación de criterio, al entender que la interpretación del TEARV es dañosa pues, a su juicio, los requisitos previstos en el artículo 220.2.b) del CAC son de carácter acumulativo y solicita que se aclare por parte del TEAC los siguientes aspectos:

- i) Que la aplicación del artículo 220.2.b) del CAC exige una valoración conjunta de la concurrencia de los tres requisitos previsto en la norma, de acuerdo con las circunstancias del caso;
- ii) Que la existencia de un error por parte de las autoridades aduaneras solo puede considerarse una conducta activa cuando se haya analizado erróneamente la documentación, pero no cuando no se haya analizado previamente la documentación. Y, finalmente,
- iii) Que aún en el caso de que no se incluya una parte del expediente (la comprobación documental), dicha circunstancia no podría suponer la anulación de la liquidación sino, en su caso, la reposición de actuaciones.

En cuanto a las dos primeras cuestiones, el TEAC concluye que han de concurrir simultáneamente todos los requisitos previstos en el artículo 220.2.b) del CAC para que la contracción *a posteriori* no sea posible. A su juicio, el propio concepto de concurrencia de los tres requisitos de forma acumulativa conlleva el hecho de que de no cumplirse uno de estos requisitos, las autoridades aduaneras queden habilitadas para realizar una contracción *a posteriori*.

Si nos detenemos en la primera cuestión planteada, esto es, la valoración conjunta de los requisitos previstos en la norma en base a las circunstancias concurrentes en cada caso, el TEAC señala, en contra del criterio de la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE. que dicha valoración no depende única y exclusivamente de las pruebas aportadas por el interesado. Así, a juicio del TEAC, este criterio supondría trasladar toda la carga de la prueba al interesado y descargar de toda obligación a la Administración. Por lo tanto, en relación con esta cuestión el TEAC resuelve señalando que la carga de la prueba de que se cumplen los tres requisitos previstos en el artículo 220.2.b) del CAC no le corresponde necesariamente al interesado, sin que, en cada caso, deberá valorarse el deber de carga probatoria de la Administración y de los obligados tributarios conforme a los principios generales de la prueba.

Respecto de la necesidad de que exista una conducta activa en el error cometido por las autoridades aduaneras, el TEAC diferencia tres casos, a saber: que la mercancía importada estuviese sujeta a un circuito verde, que la mercancía importada estuviese sujeta a un circuito naranja y finalmente, que dicha mercancía estuviese sujeta a un circuito naranja no habiendo podido la Administración examinar la documentación al no estar la misma a su disposición. En el caso del despacho documental del circuito naranja, el TEAC señala que un error de las autoridades aduaneras derivado de la falta de análisis de un documento que estaba a su disposición deber de

equipararse, a los efectos de lo previsto en el artículo 220.2.b) de la LIVA a un error imputable a la Administración.

Finalmente, en cuanto a la falta de inclusión de los documentos en los que la Administración fundamentaba su regularización, el TEAC señala que no constituye un mero defecto formal, en el sentido que pretende la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE., sino que constituye un defecto material o sustantivo que debe dar lugar a la anulación de la liquidación, sin orden de retroacción.

*Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (en adelante, TEAC), Vocalía 12ª, de 15 de julio de 2016. Extensión de los análisis a otras mercancías. Importadores diferentes.*

Se analiza un supuesto de regularización por parte de la Dependencia de Aduanas e II.EE. de Valencia que tras someter a varios análisis la importación de una serie de mercancías, procede a dictar determinadas liquidaciones provisionales en relación con importaciones realizadas por otro importador, argumentando que se trataba en esencia de la misma mercancía previamente analizada.

Al no estar de acuerdo con las liquidaciones provisionales, el importador interpuso la correspondiente reclamación económico- administrativa, siendo así que el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (en adelante, TEARV) dictó Resolución anulando las liquidaciones practicadas al entender que la extensión de los resultados de los análisis llevados a cabo por el Laboratorio de Aduanas solo procede en los casos en los que se trate de declaraciones presentadas por un mismo declarante y siempre y cuando se haya llegado a la conclusión de que las mercancías son idénticas.

No estando de acuerdo con este criterio, la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE. solicita del TEAC que dicte Resolución para la unificación de criterio en el sentido de que las autoridades puedan extender los resultados de los análisis de mercancías a otras amparadas por otras declaraciones, si de los datos de unas y otras se deduce su identidad, independientemente de quienes sean los importadores.

El TEAC se hace eco de su Resolución de 19 de septiembre de 2015 dictada en unificación de criterio en donde el TEAC señaló la posibilidad de aplicar a mercancías idénticas los resultados de un análisis realizado por el Laboratorio de Aduanas, aunque aquellas estén amparadas en declaraciones aduaneras diferentes, a condición de que se haya comprobado caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad de la mercancía importada objeto de análisis y la mercancía cuyo levante fue concedido anteriormente, amparada en una declaración distinta.

Ahora bien, en este caso se trata de importadores diferentes por lo que, tal y como señaló el TEARV en su Resolución, extender los resultados de los análisis a una mercancía de importación en un procedimiento de declaración, iniciado por un obligado tributario, a la mercancía despachada en otro procedimiento de declaración de distinto obligado tributario, que nunca fue parte en el primero, plantea dudas en cuanto a la posible indefensión. En el caso concreto analizado, a juicio del TEAC, la posible indefensión podría venir dada por no haber tenido acceso

el reclamante a los aspectos más relevantes de los resultados de los análisis de mercancías de terceros.

Dicho lo anterior, el TEAC concluye señalando que “[...] *las autoridades aduaneras pueden extender los resultados del análisis de unas mercancías a otras mercancías amparadas por declaraciones aduaneras distintas, si de los datos de unas y otras se deduce que, con idénticas, independientemente de que sus importadores sean diferentes. Evidentemente, lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso, y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre las mercancías que hayan sido objeto de análisis y las mercancías no analizadas. [...]*”

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos sobre el consumo) de 13 de julio de 2016 (V3309-16). Exportaciones. Comercio exterior.*

La consultante es una sociedad dedicada a la compraventa de productos del mar que son adquiridos en países no pertenecientes a la UE en condiciones FOB, CIF y CFR para ser posteriormente revendidos incluso ante de la llegada de la expedición al lugar de destino y desembarque de la mercancía. La consultante también adquiere bienes provenientes de la UE previamente su transmisión.

Antes de entrar a analizar la cuestión planteada, la DGT señala que de la información de la consulta no es posible determinar con exactitud la operación realizada. No obstante lo anterior, considera que se plantean dos cuestiones: una primera cuestión en donde lo que se trata de aclarar es quien tiene la condición de exportador y, una segunda cuestión en donde o que se pide analizar es el tratamiento aduanero de una operación de adquisición de mercancías fuera de la UE, con posterior venta de las mismas a un país tercero, sin que la mercancía se introduzca previamente en el territorio aduanero de la UE.

En cuanto a la condición de exportador, la DGT llega a la conclusión de que las condiciones, con carácter general, exigidas para ser exportador y referidas al momento de aceptación de la declaración de exportación son: ser titular del contrato con el destinatario en un tercer país y estar facultado para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.

A su juicio, el exportador será la persona por cuya cuenta se realice la declaración de exportación y que en ese momento sea el titular del contrato con el destinatario en el tercer país y tenga derecho de disposición sobre las mercancías, siendo así que, una vez producido el levante de la mercancía y su embarque de la misma, la condición de exportador no puede verse afectada por posibles subsiguientes reventas de dicha mercancía.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, la DGT señala que se trata de una compraventa internacional de mercancías de tercer país, por lo que no se trata de una operación de exportación.

/

### C. Impuestos Especiales

#### Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales II.EE.

*Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de junio de 2016 (Sala Novena). Asunto Polihim SS (C-355/14). Impuestos Especiales. Uso de productos energéticos para la producción de electricidad. Ventas en cadena con entrega directa al consumidor final. Denegación de la aplicación de la exención. Principio de proporcionalidad.*

La entidad búlgara Polihim era titular de un depósito fiscal en virtud del cual estaba autorizada a fabricar y almacenar productos energéticos en régimen suspensivo de impuestos especiales. En el marco de su actividad, Polihim celebró un contrato de ventas sucesivas de fuelóleo que estaba almacenado en régimen suspensivo. La salida del fuelóleo tuvo lugar con motivo de la última venta a un cliente que tenía la consideración de consumidor cualificado, al tratarse de fuelóleo destinado a la producción de electricidad.

En su declaración Polihim declaró como destinatario de las operaciones a su cliente, la entidad Petros Oyl OOD, si bien consideró que no se había producido el devengo del impuesto especial ya que el fuelóleo en cuestión iba a ser utilizado en la producción de energía eléctrica.

Revisadas sus declaraciones, las autoridades procedieron a regularizar su situación al entender que la entidad Petros Oyl OOD no tenía la consideración de consumidor cualificado, siendo así que, a su juicio, las ventas de fuelóleo realizadas a Petros Oyl OOD dieron lugar al devengo del impuesto.

No estando conforme con dicha regularización, Polihim procedió a recurrir en primera instancia, dictando el Tribunal una sentencia señalando que las ventas realizadas por Polihim, no estaban exentas, con independencia de que el producto se hubiese entregado directamente a un consumidor cualificado. Esta Sentencia fue recurrida en casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el cual plantea dos cuestiones prejudiciales:

- En primer lugar, se plantea si la venta de un producto sujeto a impuestos especiales que se encuentra en régimen suspensivo, sin que el mismo haya abandonado el depósito fiscal, supone el despacho a consumo del producto; y,
- Si puede someterse a tributación al tipo general del impuesto a unos bienes sujetos a impuestos especiales cuando se haya comprobado que, efectivamente, dichos bienes se utilizan o consumen para un fin exento del impuesto.

Con el fin de analizar la primera cuestión, el TJUE considera que es necesario aclarar si la venta por parte de Polihim a un intermediario que carecía de poder de disposición sobre las mercancías en cuestión, puede considerarse como un despacho a consumo, siendo fundamental determinar el momento en el que se devenga el impuesto. En este sentido, el TJUE concluye señalando que “[...] dado que los impuestos especiales gravan consumos específicos y no la venta, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor. En consecuencia, mientras los productos de que se trate permanezcan en el depósito fiscal de un depositario autorizado, no

*puede haber consumo, aun cuando esos productos hayan sido vendidos por ese depositario autorizado. [...]".* Por lo tanto, a juicio del TJUE, la venta de un producto sujeto a un impuesto especial almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal, solo implica su despacho a consumo en el momento en que dicho producto abandona físicamente dicho depósito.

En cuanto a la aplicación de la exención, el TJUE incide en el hecho de que de acuerdo con la información que obra en el expediente, queda acreditado que, el producto en cuestión, fue entregado a una sociedad que explotaba una central térmica que, a su vez, tenía reconocida la condición de consumidor final autorizado. Es por ello que, conforme a la normativa nacional, dichos suministros podían considerarse exentos del impuesto. El TJUE señala que la normativa comunitaria no regula de qué forma debe acreditarse el uso o destino específico del producto con derecho a la exención. En consecuencia, serán los Estados Miembros los que establezcan los requisitos que deban cumplirse de cara a poder aplicar dicha exención.

Ahora bien, en el ejercicio de ese Derecho, los Estados Miembros están obligados a respetar los principios de derecho comunitario y, en concreto, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

El TJUE considera que, en el caso de autos, el hecho de que las autoridades nacionales nieguen la aplicación de la exención por el mero hecho de que la persona declarada por el titular del depósito fiscal como destinatario de la mercancía, no tenga la condición de consumidor final cualificado, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se cumplen las exigencias de fondo necesarias para poder aplicar la exención, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación de la norma y evitar cualquier tipo de fraude o abuso.

*Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de junio de 2016 (Sala Novena). Asunto Roz- Swit (C-418/14). Impuestos Especiales. Impuesto sobre hidrocarburos. Tipos impositivos diferenciados para carburantes y combustibles. Requisitos formales. Principio de proporcionalidad.*

Entre el 1 de marzo y el 31 de diciembre de 2009, el operador polaco Roz- Swit, realizó una serie de ventas de combustible (fuelóleo ligero) destinado a combustible para calefacción, aplicando por lo tanto un tipo reducido. De acuerdo con la normativa nacional, el operador está obligado a presentar un resumen de las ventas realizadas, si bien en este caso Roz- Swit no lo hizo, motivo por el cual las autoridades fiscales procedieron a practicar la correspondiente liquidación, aplicando el tipo general previsto para el carburante.

Roz- Swit recurrió dicha regularización al entender que, con independencia de no haber presentado la declaración resumen de operaciones, no había duda alguna del uso o destino efectivo del fuelóleo en cuestión. El Tribunal de remisión plantea dos cuestiones prejudiciales:

- i) Por un lado, se pregunta si la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad se oponen a que una normativa nacional obligue a la presentación de una declaración resumen dentro de un plazo fijado, respecto de ventas realizadas a tipos reducidos aun cuando no existe duda alguna del uso o destino efectivo de la mercancía;

- ii) Por otro, se cuestiona si, el hecho de no presentar dicha declaración resumen puede conllevar la pérdida del tipo reducido aplicable al fuelóleo destinado para uso como combustible de calefacción.

En cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, el TJUE recuerda que el resumen de las declaraciones de los compradores constituye un instrumento de control dirigido a prevenir la evasión y el fraude fiscal. En este sentido, puesto que la Directiva no prevé ningún mecanismo de control específico, son los Estados Miembros los obligados a establecer tales mecanismos, respetando siempre los principios de derecho de la Unión.

Así, el TJUE considera que habida cuenta del margen de apreciación de que disponen los Estados Miembros en la implantación de tales medidas de control, la obligación de presentar ante las autoridades fiscales un resumen de las declaraciones de los compradores no puede considerarse manifiestamente desproporcionada, siendo así que la Directiva 2003/96 no se opone al establecimiento de esta obligación.

Sentado lo anterior, el TJUE pasa a analizar la segunda cuestión, en relación con la aplicación del tipo impositivo previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar la declaración resumen mensual. A este respecto, el TJUE recuerda que ya tuvo la ocasión de declarar que la Directiva 2003/96 hace una clara distinción entre carburantes y combustibles en función del criterio de uso. Así, a juicio del TJUE “[...] tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva. [...]”.

Teniendo en cuenta dicha interpretación, el TJUE concluye que una disposición como la prevista en la normativa nacional, en virtud de la cual, el incumplimiento de la obligación de presentar la declaración resumen mensual conlleva la aplicación automática del tipo impositivo previsto para los carburantes, cuando ha quedado acreditado el consumo de estos productos como combustibles, es contraria al sistema general y finalidad de la Directiva 2003/96. Adicionalmente, el TJUE considera que esta aplicación automática del tipo impositivo previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de una obligación formal, constituye a su vez una vulneración del principio de proporcionalidad. Es por ello que el TJUE confirma que dicha normativa nacional excede de lo necesario para prevenir la evasión y el fraude fiscal.

No obstante lo anterior, el TJUE recuerda que nada impide que la normativa nacional contemple sanciones específicas como consecuencia de un incumplimiento de una obligación formal, si bien de nuevo señala que dicha competencia deber de ejercitarse dentro del marco de los principios previstos en la normativa comunitaria.

*Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de junio de 2016 (Sala Sexta). Asunto Kapnoviomichania Karelia AE (C-81/15). Impuestos Especiales. Impuesto sobre las labores del tabaco. Responsabilidad solidaria del depositario autorizado en las sanciones. Principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica.*

La entidad Karelia es una sociedad griega que opera en el sector de la fabricación de productos del tabaco y que tiene la condición de depositario autorizado. En el momento en que ocurrieron

los hechos, dicha sociedad tenía la intención de exportar productos que estaban almacenados en régimen suspensivo a Bulgaria que, en aquella época no era todavía miembro de la UE.

Así, tras recibir un pedido de 760 cartones de tabaco de una entidad búlgara, Karelia presentó la correspondiente declaración de exportación si bien la mercancía en cuestión nunca llegó a su destino. Dado que Karelia no pudo aportar el justificante de salida de la mercancía en cuestión, se procedió a ejecutar la garantía bancaria constituida para cubrir el importe de los impuestos especiales. Posteriormente, en el marco de un procedimiento judicial, se emitió un acto de imputación por contrabando, declarando como autores del delito a la entidad búlgara y a un empleado de Karelia, declarando a esta última responsable civil solidaria en el pago de las cantidades liquidadas en concepto de impuestos y recargos y sanciones.

No estando de acuerdo con dicha imputación, la entidad Karelia recurrió ante el Tribunal Administrativo de Primera Instancia quien le dio la razón, motivo por el cual el Ministerio de Hacienda recurrió en apelación, estimándose dicho recurso. Posteriormente, Karelia recurrió en casación ante el Consejo de Estado de Grecia el cual pregunta al TJUE si la Directiva 92/12 y, en concreto, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, se oponen a que una normativa nacional permita declarar como responsables solidarios del pago de las cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los propietarios de los productos sujetos a impuestos especiales y que circulaban en régimen suspensivo, a los depositarios autorizados aun cuando conforme al Derecho nacional dichos depositarios autorizados no eran los propietarios de los productos.

Con el fin de resolver esta cuestión, el TJUE recuerda que la figura del depositario autorizado es fundamental en el marco de los impuestos especiales, siendo así que la propia normativa establece una responsabilidad objetiva en virtud de la cual, el depositario autorizado deviene obligado al pago de los impuestos especiales siempre y cuando se produzca una irregularidad durante la circulación de los bienes objeto de impuestos especiales.

Por lo tanto, el TJUE centra la cuestión señalando que no se discute la existencia de una responsabilidad objetiva en el pago de las cuotas impositivas sino la posibilidad de extender dicha responsabilidad al pago de las cantidades correspondientes a las sanciones impuestas en los casos de contrabando.

A este respecto, el TJUE considera que la Directiva 92/12 obliga a los Estados Miembros a tomar medidas adecuadas para luchar contra el fraude y la evasión fiscal y si bien de la Directiva 92/12 no se deduce que los Estados Miembros estén obligados a establecer una responsabilidad penal adicional del depositario autorizado, en relación con cualquier irregularidad, lo cierto es que dicha Directiva no se opone a ello. Por lo tanto, los Estados Miembros podrán imputar una responsabilidad solidaria de las consecuencias pecuniarias de las irregularidades, pero siempre y cuando dicha responsabilidad agravada resulte conforme con los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, el TJUE entiende que, puesto que la responsabilidad agravada no estaba expresamente contemplada en la Directiva 92/12 ni en las disposiciones de Derecho nacional, las sanciones que se pretenden aplicar al depositario “[...] no parecen lo



*suficientemente precisas y previsibles para los interesados como para que quepa considerar que responden a las exigencias del principio de seguridad jurídica. [...]*

En lo que respecta al principio de proporcionalidad, el TJUE se hace eco de su Jurisprudencia al respecto recordando que resulta claramente desproporcionada la imputación, con carácter incondicional, de la pérdida de ingresos fiscales derivada de actos causados por un tercero en los que los que no se ha tenido influencia alguna. Así, a juicio del TJUE “[...] resulta que un régimen de responsabilidad agravada, como el controvertido en el litigio principal, únicamente responde a las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad si está previsto clara y expresamente en la legislación nacional y reserva al depositario autorizado la posibilidad efectiva de eximirse de responsabilidad. [...]”.

*Sentencia 531/2016 del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 27 de junio de 2016. Sala de lo Contencioso- Administrativo. Impuesto sobre Hidrocarburos. Gasóleo bonificado. Gasóleo utilizado para la puesta en marcha de maquinaria pesada por parte de un consumidor final.*

Se analiza el caso de una empresa arrendadora de maquinaria pesada que tiene la calificación de consumidor final a efectos del IH, en relación con el gasóleo que emplea para el llenado inicial de los depósitos de la máquina arrendada, para su puesta en marcha y demostración.

La Inspección procede a practicar una regularización al entender que, tras la puesta en marcha y demostración, existe una cantidad de producto que queda en el depósito que va a ser consumido por el arrendatario de la maquinaria, en la medida en que dicho arrendatario no tiene la consideración de consumidor final a efectos de este Impuesto ni, por tanto, puede beneficiarse de la reducción de tipo impositivo. Dicha regularización fue confirmada por el TEAR de Asturias, siendo objeto del presente recurso la Resolución dictada por el TEAR de Asturias.

En primer lugar, el TSJ de Asturias señala que la entidad recurrente tiene la consideración de consumidor final en relación con los litros de gasóleo que le entrega a sus clientes para poder poner en marcha las máquinas alquiladas, siendo así que la discusión no se centra en si la entidad recurrente podía o recibir gasóleo bonificado. Ahora bien, también subraya el hecho de que la empresa recurrente entrega dicho gasóleo bonificado a sus clientes, sin cerciorarse de que sus clientes hayan usado el gas/óleo para el destino previsto en la Norma, toda vez que el alquiler de la maquinaria se hace sin conductor.

El TSJ de Asturias considera que, en el caso concreto, si bien ha quedado acreditado que los litros de gasóleo que se pretenden regularizar iban inicialmente a ser destinados a la puesta en marcha de las máquinas y demostración, pudiendo beneficiarse de un tipo reducido al tener la entidad recurrente la calificación de consumidor final, lo cierto es que no concurren los requisitos de uso previstos en la Norma toda vez que, la entidad arrendadora, en tanto que consumidor final, no se responsabiliza del uso que hagan sus clientes de dicho gasóleo, lo que en la práctica supone la pérdida de la condición de consumidor final por parte de la entidad recurrente y, por lo tanto, la presunción de uso del gasóleo para usos genéricos diferentes de los previstos en la normativa aplicable al gasóleo bonificado. Es por ello que el TSJ de Asturias confirma la procedencia de la liquidación al entender correcta la interpretación del TEAR de Asturias y de la Dependencia Regional de Aduanas e II.EE. de Asturias.

*Sentencia 706/2016 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de julio de 2016. Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Primera. Impuesto especial sobre productos intermedios. Robo de mercancía y sujeción al impuesto.*

La entidad recurrente tenía una autorización de fábrica de productos intermedios que, en enero de 2008 sufre un robo de 53.000 litros de vino de licor, interponiendo la correspondiente denuncia. Con posterioridad, se realiza una actuación por parte del interventor que da lugar la incoación de un acta, al entender el interventor que un robo no puede tener la consideración de pérdida toda vez que no ha podido acreditarse la destrucción del producto. En consecuencia, procede a regularizar el impuesto correspondiente a la mercancía sisada, al entender que la misma era producto sujeto al impuesto. Para ello, el interventor basaba su postura en varias Resoluciones a consultas emitidas por la Dirección General de Tributos y diferentes Resoluciones dictadas por el TEAC, confirmando el TEAR de Cataluña ese criterio en la Resolución objeto del presente recurso.

En TSJ de Cataluña, tras confirmar que, efectivamente, el robo no puede considerarse una pérdida no sujeta conforme a lo previsto en el artículo 6 de la LIIEE, señala que, en este caso concreto, estamos ante una situación de caso de fuerza mayor, habiendo quedado acreditados los hechos relativos a la entrada y sustracción de la mercancía con fuerza. Así, haciéndose eco de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1993 y de la Sentencia del Tribunal Superior de Castilla y León (sede de Valladolid) de 20 de mayo de 2015, el TSJ de Cataluña concluye señalando que, en este caso concreto y en atención a las circunstancias, debe de estimarse la pretensión del recurrente por lo que procede a anular la Resolución dictada por el TEARC.

*Sentencia 855/2016 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 2016. Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Quinta. Impuesto sobre Hidrocarburos. Solicitud de devolución. Gasóleo empleado en la agricultura y ganadería. Incumplimiento de aspectos formales. Principio de proporcionalidad.*

Se trata de una solicitud de devolución presentada por una empresa en relación con gasóleo empleado en la agricultura y la ganadería que fue, inicialmente rechazada por la Administración, al entender que no tenía constancia de que la empresa solicitante estuviese dada de alta en el epígrafe B01, de la actividad agrícola del IAE, como requisito previo indispensable para poder aplicar la exención prevista en el artículo 52. Ter de la LIIEE.

El TEAR de Madrid confirma la improcedencia de la devolución pues considera que se ha incumplido la normativa aplicable en materia de cumplimentación del modelo 036, al no haberse cumplimentado correctamente el mismo y, en concreto, la casilla 403. No obstante lo anterior, alega la entidad recurrente que, a la hora de cumplimentar telemáticamente el modelo, si bien aparece la casilla 403 del mismo, esta casilla desaparece cuando se procede a su impresión.

Tras relatar los hechos y subrayar que, el único motivo por el que se rechaza la solicitud de devolución es la existencia de un defecto formal en la cumplimentación de la casilla 403 del modelo 036, el TSJM señala que la Sala no comparte la interpretación del TEARM y de la Administración por cuanto que, del modelo 036 se deduce claramente que la entidad recurrente realiza una actividad agrícola y ello con independencia de que, en la casilla 403 del modelo 036,

no figure el código B01. Adicionalmente, el TSJM considera veraces las afirmaciones del recurrente en el sentido de que, el hecho de que dicho código no constase fue debido a un presunto error informático que ni siquiera se ha podido probar que fuese imputable al recurrente, siendo así que anula la Resolución del TEARM recurrida, reconociéndole el derecho al recurrente a obtener la devolución de las cuotas soportadas, imponiéndole a la Administración la condena en costas.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 27 de junio de 2016 (V2959-16). Devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos. Envíos intracomunitarios fuera del régimen suspensivo.*

La consulta plantea el caso de una empresa establecida en el TAI dedicada a la fabricación y posterior exportación de vehículos. Los puntos de partida de dichas exportaciones son Vigo y Amberes (Bélgica) y los vehículos se envían con los depósitos llenos de combustible. El consultante quiere modificar este flujo de forma que todas las exportaciones de los vehículos se realicen desde Amberes, para lo cual, es necesario realice una entrega intracomunitaria de los vehículos a su sociedad matriz en Amberes (Bélgica) y será esta sociedad quien se encargue de realizar la exportación de los vehículos.

Se plantea la posibilidad de solicitar la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos por exportación.

A juicio de la DGT, la empresa consultante no podrá solicitar la devolución del impuesto ya que dicha devolución exige que sea el exportador el que la solicite, siendo así que, bajo este nuevo flujo logístico, el exportador pasa a ser la matriz belga.

No obstante lo anterior, la DGT señala que la empresa consultante podría solicitar la devolución del impuesto, bien como consecuencia de la reintroducción de la mercancía en depósito fiscal para su posterior expedición al ámbito comunitario externo, en régimen suspensivo, bien como consecuencia del envío de productos sujetos a impuestos especiales al ámbito comunitarios externo, siempre y cuando el destinatario tuviese la condición de receptor autorizado y se hubiese acreditado el pago del impuesto en el Estado Miembro de destino de la mercancía, en cuyo caso la mercancía circulará fuera del régimen suspensivo.

La DGT señala que teniendo en cuenta los requisitos de ambos procedimientos, los envíos de vehículos a Amberes se realizarán fuera del régimen suspensivo, en cuyo caso, solo cabrá la devolución del impuesto siempre que la empresa matriz tenga la condición de receptor autorizado y se cumplan el resto de requisitos formales previstos en el artículo 9 del RIIIE.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 21 de junio de 2016 (V2839-16). Exención del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte. Cesión de uso de una embarcación entre vinculados.*

La consultante es una sociedad que adquiere, para su explotación, una embarcación. Al mismo tiempo suscribe, con otra sociedad, un contrato para la gestión de la cesión del uso de la misma. En dicho contrato se incluye un derecho preferente a los propietarios, personas vinculadas o cualquier otra que el propietario designe, con unas condiciones ventajosas sobre el alquiler de la embarcación.

La intención de la sociedad es aplicar la exención contenida en el artículo 66.1.g) del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Partiendo del hecho de que la matriculación de embarcaciones es una operación sujeta en los términos del artículo 65.1.b) de la LIIIEE, la DGT señala que la exención solo resultará aplicable cuando las embarcaciones se afecten efectiva y exclusivamente a la actividad de alquiler, quedando expresamente excluidos aquellos supuestos en los que la cesión suponga para el titular del medio de transporte un derecho de uso total o parcial de la misma. Adicionalmente, la DGT recuerda que conforme al artículo 66.1.c) de la LIIIEE, no será de aplicación dicha exención cuando el medio de transporte en cuestión sea objeto de cesión a personas vinculadas, de acuerdo con lo señalado en el artículo 79 de la LIVA. Por lo tanto, la DGT concluye que, en este caso concreto, no resulta de aplicación la exención al haberse reservado un derecho de uso parcial sobre la embarcación.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 24 de junio de 2016 (CV 2957-16). Impuesto sobre Hidrocarburos. Gasóleo bonificado. Suministros a consumidores finales. Declaración suscrita por el consumidor final.*

Se trata de una resolución a consulta que viene a incidir en el criterio de la DGT en relación con la necesidad de facilitarle al proveedor de gasóleo bonificado una declaración suscrita por parte del consumidor final en donde consten los datos identificativos del consumidor final, su domicilio fiscal, su condición de consumidor final, debiendo adjuntarse a dicha declaración la tarjeta o etiqueta identificativa del NIF, como medio para que el proveedor pueda comprobar los datos.

La DGT recuerda que el suministro de esta declaración es de obligado cumplimiento para el consumidor final y que el proveedor no puede dejar de exigirle al consumidor final que facilite dicha declaración ni tampoco puede idear mecanismos de sustitución de la documentación o declaración a presentar.

En cuanto a los medios por los que se haga llegar al proveedor dicha declaración, la DGT señala que la misma podrá ser suministrada por cualquier medio, siempre que este deje prueba fidedigna de su recepción por parte del suministrador.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 18 de julio de 2016 (CV 3405-16). Impuesto especial sobre el alcohol y bebidas alcohólicas. Elaboración de Vinagres y bebidas fermentadas en las mismas instalaciones.*

El consultante desea conocer si es posible la elaboración de Vinagre y bebidas fermentadas destinadas a la elaboración de dichos vinagres en las mismas instalaciones. Asimismo, plantea la posibilidad de recibir, en las mismas instalaciones, alcohol y bebidas alcohólicas necesarias para la elaboración del vinagre.

Según entiende la DGT, siguiendo la normativa de IIEE, nada obsta a que en unas mismas instalaciones se fabriquen productos sujetos a dos impuestos especiales distintos. Así lo reconoce el artículo 41 RIIEE al señalar: “*Cuando en el establecimiento se ejerzan distintas actividades, tendrá asignados tanto códigos como actividades se ejerzan [...]*”.

Es decir, si se desean llevar a cabo ambas actividades simultáneamente, el elaborador deberá tener un CAE para la fabricación de vinagre, con clave AX, y otro para la elaboración de bebidas fermentadas, con clave F1.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 27 de julio de 2016 (CV3535-16). Impuesto sobre Hidrocarburos. Gasóleo Bonificado.*

La consultante plantea la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado (con aplicación del tipo reducido el Impuesto sobre Hidrocarburos previsto en el Epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del apartado 2 del artículo 50 LIIEE) en una maquinaria calificada como vehículo especial dedicada a procesos mineralógicos.

En este supuesto, la DGT se limita a recordar que la aplicación del tipo reducido se encuentra reservada a aquellos vehículos que no dispongan de autorización para circular por vías públicas. Dicho tipo impositivo no será de aplicación, en ningún caso, a los vehículos ordinarios.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 18 de julio de 2016 (CV3360-16). Impuesto sobre Hidrocarburo. Obligaciones fiscales.*

El consultante desea arrendar, para su explotación, una estación de servicio y un almacén fiscal de hidrocarburos. Pretende suministrar productos petrolíferos a otros distribuidores al por menor situados en diferentes comunidades autónomas. Además, plantea la posibilidad de efectuar suministros directos desde otros almacenes fiscales o desde un depósito fiscal.

En este ámbito, la DGT recuerda que debemos tener en cuenta, por un lado, la Ley 34/1998, e 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos (en adelante, LSH) y, por otro, la LIIEE.

Así, señala que la primera obligación que surge es la prevista en el artículo 43 LSH, en relación con el artículo 18 LIIEE, en virtud de la cual es necesario que un distribuidor minorista, que

pretende distribuir productos a consumidores finales o bien, suministrar a otro distribuidor minorista, solicite la inscripción de su establecimiento como almacén fiscal, debiendo figurar inscrito en el Registro Territorial y contar con el CAE preceptivo.

En aquellos casos en los que se pretenda realizar suministros a distribuidores minoristas, será necesario que el establecimiento de destino del correspondiente CAE como almacén fiscal o detallista a efecto del IH.

Dado que el distribuidor quiere suministrar a otros distribuidos situados en otra Comunidad Autónoma, se plantea la necesidad de que el establecimiento consultante tenga que asumir a su vez la condición de reexpedidor. A modo de síntesis la DGT señala lo siguiente:

- Si el productor que un distribuidor va a vender a otro distribuidor minorista fue recibido con exención o con aplicación de un tipo impositivo reducido, será necesario que el distribuidor que expida el producto esté inscrito como almacén fiscal;
- Si, por el contrario, dicho producto está sujeto al tipo impositivo pleno y no está sometido a tipo impositivo autonómico, la DGT señala que, en este caso, no será necesario proceder a su inscripción en el registro territorial y ello con independencia de la Comunidad Autónoma a la que vaya destinada el producto;
- Cuando el producto recibido lo fue con aplicación del tipo impositivo pleno y con un tipo autonómico, siendo remitido a otra Comunidad Autónoma, será necesario que, además, el distribuidor se inscriba como reexpedidor;
- Si el producto recibido lo fue con aplicación del tipo impositivo pleno y con un tipo impositivo autonómico, si bien dentro de una única Comunidad Autónoma, en estos casos, la DGT señala que no será necesario la inscripción del establecimiento en el Registro Territorial.

Finalmente, y respecto de los suministros directos a realizar por titulares de almacenes fiscales u otros depósitos fiscales a instalaciones fijas, la DGT recuerda que los suministros directos únicamente son de aplicación para mercancía que circule fuera del régimen suspensivo, por lo tanto, no están relacionados con cambios de propiedad y/o entregas de productos petrolíferos en régimen suspensivo.

Ello supone que dichos suministros, no tienen la consideración de reexpediciones, y, por lo tanto, bajo este escenario, el titular del depósito fiscal deberá repercutir el impuesto con motivo del abandono del régimen suspensivo, aplicando en su caso tanto el tipo impositivo estatal como el autonómico correspondiente a la Comunidad Autónoma de destino.

### D. Impuestos Medioambientales y Energía

#### **Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales: impuestos medioambientales y energía**

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 22 de junio de 2016 (V2880-16). Impuesto sobre la electricidad. Exención del impuesto. Consumos en servicios auxiliares. Obtención del CIE.*

Un conjunto de instalaciones productoras de energía eléctrica mediante tecnología fotovoltaica, algunas con potencia instalada no superior a 100 kW y otras con potencia instalada superior a 100 kW, desea conocer el régimen aplicable a la energía eléctrica que necesita para atender a los servicios auxiliares de las propias instalaciones. Para ello, las instalaciones de producción tienen formalizado un contrato de suministro de electricidad en relación con los consumos a realizar como consecuencia de dichos servicios auxiliares.

Tras indicar que dichas instalaciones tienen la condición de contribuyente a efectos del IE, la DGT recuerda la obligación de inscripción en el registro territorial y la necesidad de obtención del CIE correspondiente, conforme a lo previsto en la Orden HAP/2489/2014, del 29 de diciembre.

Teniendo en cuenta la información facilitada por el consultante, la DGT analiza tres supuestos de hecho: i) un primer supuesto de hecho en donde las instalaciones de producción tendrían formalizado un contrato de suministro de energía eléctrica para abastecer a la infraestructura del parque, ii) un segundo supuesto de hecho, en donde existiría un contrato de suministro firmado con un tercero independiente para abastecer a la infraestructura del parque y, finalmente, iii) un tercer supuesto de hecho en donde las instalaciones de producción consumirían la electricidad producida por ellas en la alimentación de los servicios auxiliares.

En cuanto al primer y segundo supuesto de hecho, la DGT señala que a su juicio se trataría de un mismo supuesto de hecho al que no resultaría de aplicación exención alguna. En este sentido, la DGT cuestiona la aplicación de la exención prevista en el artículo 94.7 de la LIIIEE señalando que, a su juicio, dicha exención no resultaría aplicable ya que la misma “[...] exige que la electricidad suministrada sea utilizada en la propia instalación de producción de electricidad y para la realización exclusiva de actividad [...]” lo cual no ocurre en el supuesto de hecho.

Respecto del tercer supuesto de hecho, esto es, el caso en el que las instalaciones de producción consumirían la electricidad producida por ellas en la alimentación de servicios auxiliares, la DGT analiza la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 94.5 de la LIIIEE para concluir que dicha exención podría resultar aplicable, con independencia de que el consumo de energía eléctrica se realice en la instalación en la que se produce electricidad o en otra diferente, siempre y cuando se trate de una instalación de producción acogida al régimen retributivo específico, conforme a la normativa sectorial, y los consumos sean realizados por el titular de la instalación de producción.

Para poder aplicar dicha exención, la DGT recuerda la necesidad de solicitar la inscripción en el registro territorial y la obligación de contar con el CIE preceptivo, con código LO “fábricas de electricidad en régimen retributivo específico”.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 22 de junio de 2016 (V2881-16). IVPEE. Alta y presentación de modelos en el caso de un sujeto pasivo domiciliado en Navarra. Procedimiento para recuperar las cantidades indebidamente ingresadas.*

El consultante, una empresa domiciliada en Navarra, cuestiona por un lado ante qué Administración debe liquidar el IVPEE y cuál sería el procedimiento a seguir, en caso de haber ingresado de forma incorrecta las cuotas de este impuesto ante la Administración Estatal.

Tras analizar la normativa aplicable, la DGT recuerda que, dado que la instalación está situada en la Comunidad Foral de Navarra, la exacción de este impuesto será competencia de la Administración Foral.

Siempre y cuando el consultante haya liquidado este impuesto ante la Administración Estatal, la DGT señala que podrá acudir al procedimiento previsto para la rectificación de autoliquidaciones conforme a lo previsto en el artículo 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 27 de junio de 2016 (V2958-16). Exigibilidad del Impuesto Especial sobre la Electricidad. Base imponible. Facturación sin consumo.*

Se plantea si resulta exigible el Impuesto Especial sobre la Electricidad en los casos en los que no la facturación de energía eléctrica no incluye consumo alguno.

La DGT señala que el hecho imponible de este impuesto es el suministro de la electricidad, entendiéndose por este, tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la energía eléctrica.

Generalmente, en los suministros de electricidad a los consumidores finales suelen facturarse dos conceptos: la potencia contratada y la energía consumida, siendo así que ambos conceptos incluyen los peajes.

Conforme a este esquema de facturación, en aquellos períodos de facturación en los que no exista consumo real de energía, se generará una factura por el concepto “potencia contratada” que incluirá tanto la potencia contratada como el coste de los peajes.

La DGT recuerda que solo en aquellos casos en los que sea posible acreditar que la ausencia de facturación por el término “consumo de energía” se debe a una ausencia efectiva de suministro eléctrico, no resultará exigible este impuesto, aunque exista una facturación por el término “potencia contratada”. Por el contrario, si la ausencia de facturación por el concepto “consumo de



energía” se debe a causas tales como la imposibilidad de leer el contador, la DGT considera que, en estos casos, procederá exigir el pago del impuesto.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 27 de junio de 2016 (V2961-16). Impuesto Especial sobre la Electricidad. Base imponible. Costes asociados al suministro.*

El consultante quería conocer si era legítima la inclusión de los costes asociados al suministro dentro de la base imponible del impuesto, a lo que la DGT responde afirmativamente.

La DGT recuerda que cuando se trata de pequeños consumidores (concepto que no aparece recogido ni en los textos legales ni en la Doctrina), el importe de la base imponible del IE viene determinado por lo dispuesto en el artículo 17.2 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, a saber:

- El coste de producción de la energía
- Los peajes de acceso y cargos que correspondan
- Los costes de comercialización.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 28 de junio de 2016 (V3020-16). Impuesto sobre la Electricidad. Supuestos de exención. Obligación de presentar el modelo 560 y la declaración informativa anual.*

Una empresa que se dedica a la producción de energía fotovoltaica y vende la energía que produce a otras empresas comercializadoras, que no tienen la consideración de consumidores finales, generándose determinadas pérdidas. Para su funcionamiento, necesita adquirir energía eléctrica de otras compañías. La empresa desea conocer el régimen de tributación aplicable.

En primer lugar, la DGT apunta la existencia de dos operaciones diferenciadas. Por un lado, la venta de energía eléctrica a otros comercializadores y por otro, las “pérdidas” de energía que sufre la empresa.

En cuanto a la venta de la energía, la DGT considera que se trata de una actividad no sujeta a tratarse a su vez de empresas comercializadoras y no estar dichas ventas destinadas al consumo de energía.

Respecto de las “pérdidas”, la DGT considera que las mismas constituyen “[...] un consumo por parte de los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos [...]”. Se trataría por tanto de un autoconsumo conforme a lo previsto en el artículo 1.b) del artículo 96 de la LIIIEE.

Sentado lo anterior y con independencia de la posible aplicación de exenciones, la DGT señala que conforme a lo previsto en el artículo 102 de la LIIIEE, en relación con el artículo 147 del mismo

texto legal, se establece la obligación de presentar la autoliquidación dentro de los primeros 20 días naturales siguientes al periodo de liquidación, aunque el importe a liquidar sea cuota cero.

A juicio de la DGT, en el caso de las “pérdidas”, considera que podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 94.5 de la LIIEE si bien recuerda que dicha exención queda condicionada a que las instalaciones de producción de energía eléctrica tengan la consideración de instalaciones acogidas al régimen retributivo específico, debiendo cumplirse con los requisitos formales previstos tanto en la Ley como en su Reglamento.

En cuanto a la obligación de presentar un modelo de declaración informativa anual, la DGT considera que, mientras que no se apruebe el modelo de declaración informativa anual al que alude el artículo 147.4 LIE, los contribuyentes por el IE solo estarán obligados a presentar la correspondiente autoliquidación.

Finalmente, y respecto de la aplicación de la exención prevista en el artículo 94.7 de la LIIEE a la energía adquirida de terceros, la DGT indica que la empresa consultante podría beneficiarse de la aplicación de esta exención si bien recuerda la necesidad de cumplir con todos los requisitos formales previstos en la normativa aplicable.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 14 de julio de 2016 (CV3323-16). Electricidad. Obligaciones formales.*

La consultante es una entidad propietaria de torres y cables de alta tensión por las que circula la energía eléctrica, que factura los peajes de acceso a las compañías comercializadoras. No se dedica a la producción o fabricación de energía eléctrica, sino solo a su transporte y distribución.

El presupuesto para que la actividad de suministro de energía eléctrica se encuentre sujeta al Impuesto Especial sobre la Electricidad es que la persona o entidad que adquiere dicha energía la utilice para su propio consumo. De acuerdo con el artículo 92.1 LIIEE, debe entenderse que el servicio de peajes es considerado como suministro. Por tanto, la actividad que lleva a cabo la consultante, con independencia de su sujeción al Impuesto, debe considerarse como suministro.

Sin embargo, como se especifica que el suministro se realiza a entidades comercializadoras, que no utilizan la electricidad para su consumo, la actividad no se encuentra sujeta al Impuesto sino en el momento en que dichas compañías comercializadoras facturen el servicio al consumidor final.

En cuanto a la energía que la entidad adquiere para el transporte y distribución de la misma, la DGT señala que la Ley establece una exención aplicable en relación con la energía que se consume por las instalaciones de transporte y distribución y que se utilice en la realización de esta actividad y recuerda que, para poder beneficiarse de la aplicación de esta exención, es necesario solicitar su inscripción en el Registro Territorial correspondiente de la Oficina Gestora del lugar donde radique el establecimiento así como la obtención de un CIE.

A estos efectos, la DGT analiza la figura del contribuyente en aquellos casos en los que se cuente con un único punto de suministro ya que, en virtud del artículo 96.4 LIIEE, cuando se realice el suministro a consumidores con un único punto de suministro y una parte de la energía esté exenta por aplicación del artículo 94.7 LIIEE, serán contribuyentes los consumidores.

Puesto que en el caso objeto de consulta, se trata de una instalación que tiene un único punto de suministro, la DGT indica que el titular de la instalación deberá solicitar por un lado un CIE con clave L7 de cara a poder aplicar la exención previamente mencionada y, con clave LC “resto de contribuyentes” con el fin de ingresar el impuesto, en calidad de contribuyente, respecto de la energía consumida no exenta. Adicionalmente, la DGT recuerda la exigencia de ingresar el impuesto presentando las correspondientes declaraciones- liquidaciones a través del modelo 560.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 15 de julio de 2016 (CV3326-16). Electricidad. Momento de aplicación de la reducción del art. 98 LIIEE.*

El artículo 98 LIIEE prevé una reducción del 85% de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad cuando la energía eléctrica consumida se destine a ciertas actividades.

La aplicación de esta reducción se encuentra condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 145 del RIIEE, por parte del titular del establecimiento donde se consume la energía eléctrica.

Básicamente, dichos requisitos se pueden resumir en la obtención de una tarjeta de inscripción en el Registro Territorial. Dicha tarjeta, cuya expedición realiza la oficina gestora del lugar donde radiquen las instalaciones del titular del establecimiento donde se consume la energía, contendrá una descripción de las actividades que se llevan a cabo y para las cuales se produce el consumo de energía.

Una vez obtenida la tarjeta de inscripción, si la actividad se encuentra comprendida en las previstas en el artículo 98, deberá presentarse ante el suministrador de electricidad como forma de acreditar el derecho a la reducción.

En consecuencia, será a partir del momento de expedición de la tarjeta de inscripción cuando el titular de las instalaciones podrá comenzar a beneficiarse de la reducción.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 27 de junio de 2016 (V2964-16). IGFEI. Devolución del Impuesto. Caso de extravío.*

En el transcurso de un envío de gases fluorados por parte de un empresario a un consumidor final, se produce un extravío de los mismos, por lo que se plantea la posible devolución de las cuotas que el cliente final hubiera podido soportar en la adquisición de dichos productos.

Partiendo de la base de que estamos ante una operación sujeta y no exenta en virtud del artículo 5 de 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, procede analizar si, habiéndose extraviado los gases suministrados, se llega a producir el devengo del impuesto.

La DGT recuerda que, por aplicación del apartado seis del artículo antes mencionado, el devengo de este impuesto se produce con la puesta de los productos a disposición de los productos al adquirente.

Por tanto, será necesario atender a las condiciones contractuales pactadas con el fin de determinar si se ha producido o no el devengo del impuesto y ver si, de acuerdo con las mismas, el devengo se ha producido con anterioridad a la pérdida de los gases o con posterioridad a la misma.

Si de acuerdo con las condiciones contractualmente pactadas, resulta que es el revendedor quien se hace cargo del transporte de los gases hasta que se produce su entrega o venta, y en el transcurso del transporte se produce la pérdida de los gases, se entenderá que no se ha producido el devengo del impuesto. Si, por el contrario, es el consumidor final el que realiza el transporte, se entenderá que se ha producido el devengo del impuesto, en cuyo caso, no tendrá la posibilidad de deducirse ni obtener la devolución del impuesto cuando este le haya sido previamente repercutido ya que no existe previsión legal al respecto.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 18 de julio de 2016 (CV3362-16). Gases fluorados. Repercusión del impuesto.*

Una empresa que vende gases fluorados a un cliente que los adquiere para compensar las fugas de algunos de sus aparatos. El cliente no utiliza la totalidad de los gases en el momento de su adquisición, sino que los almacena y los va utilizando en función de sus necesidades.

La venta de los gases antes descritos está sujeta al Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, IGFEI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 16/2016, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medias en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

El devengo del Impuesto se produce en el momento en que los gases se ponen a disposición del adquirente, por lo que el devengo se producirá con independencia de cuando decida este utilizarlos (artículo 5. Ocho.1 Ley 16/2013).

Por lo que respecta al sujeto que ostentará la condición de contribuyente, su regulación la encontramos en el artículo 5. Nueve.1 de la misma Ley, en virtud del cual son contribuyentes:

*“Los fabricantes, importadores, o adquirentes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto.”*

Puesto que parece claro que el adquirente es un consumidor final y no encaja en ninguno de los supuestos del anterior apartado, el contribuyente será la empresa vendedora, quien deberá repercutir íntegramente el impuesto al comprador en el momento en que los gases se pongan a su disposición, con independencia del momento en el que se utilicen de manera efectiva.

*Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y Tributos sobre el Comercio Exterior) de 26 de julio de 2016 (CV3513-16). Gases fluorados. Exención.*

En este caso, la DGT recuerda que la entrega de gases fluorados para su incorporación a máquinas o equipos solo estará exenta cuando se trate de la primera venta o entrega y los equipos a los que se vayan a incorporar sean nuevos.

Así lo establece el artículo 5.º siete.1.d) de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, al disponer que estarán exentas:

*“La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos”.*