



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 recientemente publicadas.

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

Atentamente,

bln palao abogados, S.L.P.

A. IVA relacionado con comercio exterior

Novedades legislativas en materia de IVA relacionado con el Comercio Exterior

Finalizado el trámite de observaciones en relación con el Proyecto de modificación, entre otros, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Texto remitido para información pública el 22 de octubre de 2014.

Si bien se trata de un Proyecto de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, queremos mencionar aquí las principales novedades en materia de comercio exterior y, en concreto, las condiciones previstas reglamentariamente de cara a instar la liquidación de las cuotas de IVA a la importación de acuerdo con el procedimiento previsto por el futuro artículo 167.dos de la Ley 37/1992, del IVA (en adelante, LIVA).

Régimen de liquidación de las cuotas de IVA a la importación:

Se modifica el artículo 74.1 del RIVA permitiendo que aquellos empresarios o profesionales que actúen como tales y tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural, puedan optar por incluir la cuota liquidada en el DUA de importación en las declaraciones- liquidaciones correspondientes a los períodos en los que se reciba el DUA en el que conste dicha liquidación.

La opción para poder acogerse a esta posibilidad deberá ejercitarse en el momento en que se presente la declaración censal de comienzo de actividad o bien, en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto a misma.

Dicha opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo y una vez notificada, la misma se entenderá prorrogada salvo que se renuncie expresamente a ella o bien se produzca la exclusión, la cual tendrá lugar cuando el período de liquidación del sujeto pasivo deje de coincidir con el mes natural.

En cuanto a la renuncia, la misma deberá comunicarse mediante la presentación de un modelo censal y al igual que la opción, deberá notificarse a lo largo del mes de noviembre anterior al inicio del año natural en que la misma deba surtir efecto. Dicha renuncia surtirá efectos por un período mínimo de tres años.

Es importante tener en cuenta que en relación con el ejercicio 2015, la opción para acogerse al nuevo régimen de liquidación de las cuotas de IVA a la importación podrá ser ejercitada hasta el 31 de enero de 2015.

Modificaciones previstas en el procedimiento de devolución de las cuotas de IVA bajo el esquema del régimen de viajeros:

Se modifica el artículo 9.1.2º.B.e) del RIVA, permitiendo que el reembolso de las cuotas de IVA soportadas pueda realizarse por el proveedor, mediante abono en la tarjeta de crédito o cualquier otro medio que permita acreditar el reembolso.

En los casos en los que el reembolso de las cuotas lo realicen entidades colaboradoras autorizadas por la AEAT, se prevé que la remisión de las facturas debidamente diligenciadas por la Aduana a los proveedores pueda realizar en papel o en formato electrónico.

Exenciones aplicables a determinadas exportaciones:

En el caso de entregas de bienes a Organismos reconocidos para su posterior exportación si bien se mantiene la obligación de la que exportación de los bienes deba efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición, se establece la posibilidad de que, a instancia del interesado, la AEAT pueda ampliar el plazo anteriormente mencionado, quedando obligado el Organismo autorizado a remitir al proveedor copia del documento de salida en el plazo de los quince días siguientes a la fecha de su realización.

Nuevo sistema de gestión del IVA: Suministro Inmediato de Información.

El 1 de enero de 2017 entrará en vigor el nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información (i.e. SII), que obligará a determinados empresarios o profesionales a remitir el detalle del registro de las facturas (no las facturas) que deben hacer constar en los libros registros de IVA. Como consecuencia de este nuevo sistema, a partir de esa fecha será obligatorio llevar los libros registros de IVA a través de la página web de la AEAT, desapareciendo la posibilidad de hacer asientos resúmenes, incluso en el caso de tiques.

Este sistema será obligatorio para las grandes empresas y los empresarios o profesionales que opten por el régimen de devolución mensual (REDEME). En los restantes casos, este nuevo sistema será voluntario pudiendo renunciar a él al final de cada año.

Existirán dos libros registros de IVA en línea: el libro registro declarado y el libro registro contrastado que será el que recoja todos los datos que se le imputen al contribuyente. El plazo para hacer los registros será de cuatro días desde la fecha de emisión o recepción del tique o factura, teniendo el contribuyente acceso en línea a toda la información tanto la remitida por él como la que se le impute.

En paralelo, se ampliará el plazo para presentar las declaraciones- liquidaciones a los treinta días naturales del mes siguiente al período de liquidación, ya sea mensual o trimestral y en el caso del último período de liquidación del año, el plazo de presentación de la declaración- liquidación se amplía hasta final del mes de febrero.

Se suprime la obligación de presentar los siguientes modelos de declaraciones informativas: modelo 340, modelo 347 y modelo 390, para todos aquellos empresarios o profesionales acogidos a este sistema-

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de IVA relacionado con el Comercio Exterior

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos al Consumo) de 6 de agosto de 2014 (CV 2189-14). Entrega de bienes en depósito distinto del aduanero. Facturación.

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) analiza el caso de una empresa residente en Canarias que le vende a un cliente, empresa residente en El Salvador, una determinada mercancía vinculada a un régimen de depósito distinto del aduanero, en relación con unas instalaciones situadas en Galicia. Se plantea la necesidad de facturar dicha operación con IVA o sin IVA.

Dada la ausencia de información adicional, la contestación a consulta evacuada por la DGT parte de la premisa de que la mercancía objeto de venta está localizada en el territorio de aplicación del impuesto y va a ser vinculada a un RDDA titularidad del destinatario de los bienes.

Sentado lo anterior, la DGT considera que esta operación estaría sujeta pero exenta de IVA, en aplicación de lo previsto en el artículo 24.Uno.1º.e) de la LIVA y por lo tanto, concluye que si bien dicha operación no llevará IVA, será necesario hacer constar en la factura la referencia al artículo que regula dicha exención.

La DGT recuerda que de conformidad con la jurisprudencia del TJUE y con su doctrina, las exenciones a efectos del IVA han de ser interpretadas de forma restrictiva. Por tanto, la exención recogida en el artículo 24.uno.e) de la LIVA, esto es, la exención aplicable a las entregas de bienes destinados a ser introducidos en RDDA sólo resulta aplicable respecto de la entrega inmediatamente anterior a la formalización de la declaración de vinculación al DDA, siendo el destinatario de esta entrega la persona que vaya a vincular las mercancías al régimen anteriormente mencionado. Cualquier otra entrega que no tenga como destinatario a la persona que vincule las mercancías al RDDA no resultará exenta del IVA.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 1 de septiembre de 2014 (CV 2227-14). Importación temporal. Devengo del IVA y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Se plantea el régimen de tributación aplicable en relación con unos medios de transporte que entraron en el territorio aduanero de la Comunidad, en concreto en España, bajo el régimen de importación temporal. Estos medios de transporte son titularidad de una sociedad residente fuera de la UE y son utilizados por el presidente de la sociedad, quien se encuentra afiliado en España al régimen especial de autónomos desde el año 2011.

Tras analizar el régimen aplicable en los casos de importación temporal, la DGT se pronuncia acerca de i) el concepto de establecido en la Comunidad y ii) el concepto de uso comercial. En cuanto al primero de los conceptos, la DGT señala que se considerará “persona establecida en la Comunidad” a cualquier persona que tenga en la misma su residencia normal, si se trata de una persona física, o cualquier persona que tenga en la misma su sede social, su administración central

o un establecimiento permanente si se trata de una persona jurídica o de una asociación de personas.

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

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

Dado que en el caso objeto de consulta se produce un incumplimiento de los requisitos previstos para la aplicación del régimen de importación temporal, la DGT considera que se produce una ultimación del régimen de importación temporal, devengándose tanto el IVA a la importación como, en su caso, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

B. Aduanas

Novedades legislativas en materia de aduanas

Reglamento Delegado (UE) n° 1016/2014 de la Comisión, de 22 de julio de 2014, que modifica el anexo II del Reglamento (UE) n° 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas Reglamento Delegado (UE) n° 1016/2014 de la Comisión, de 22 de julio de 2014, que modifica el anexo II del Reglamento (UE) n° 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas.

Con efectos 1 de octubre de 2014, los siguientes países pasan a formar parte de los países SPG: la República de Botsuana, la República de Camerún, la República de Costa de Marfil, la República de Fiyi, la República de Ghana, la República de Kenia, la República de Namibia y el Reino de Suazilandia.

Asimismo, todos los países anteriormente mencionados, menos la República de Kenia, seguirán siendo beneficiarios de las preferencias concedidas al amparo del Reglamento (CE) no 1528/2007 del Consejo, que ofrece las mismas preferencias arancelarias que el SPG sino mejores.

Finalmente, tanto la República de Namibia como la Botsuana dejarán de formar parte de los países SPG el 31 de diciembre de 2015.

Reglamento de ejecución (UE) n° 1101/2014 de la Comisión de 16 de octubre de 2014 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

Mediante este nuevo Reglamento, la Comisión Europea actualiza y moderniza la nomenclatura combinada teniendo en cuenta las necesidades en materia estadística y de política comercial, así como la evolución tecnológica y comercial, alineando y, en su caso, clarificando textos.

Dicho Reglamento entrará en vigor el 1 de enero de 2015.

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de aduanas

Sentencia del TJUE, Sala novena, de 9 de octubre de 2014 (asunto C-541/13, Douane Advies Bureau Rietveld). Clasificación arancelaria. Partida 3822. Concepto de “reactivos de laboratorio”. Indicadores de temperatura.

En este caso concreto se analiza la clasificación arancelaria de unas mercancías objeto de importación que consisten en indicadores de temperatura que adhieren a las mercancías sensibles a las variaciones de temperatura.

En esencia, la cuestión que plantea el órgano remitente es si la partida 3822 de la NC relativa a los reactivos de diagnóstico y laboratorio debe interpretarse en el sentido de que incluye en dicha partida indicadores de temperatura, que, por el efecto de una modificación de color resultante de la variación del volumen de los líquidos que contienen, indican, de manera irreversible, si se ha alcanzado la temperatura de referencia.

El TJUE recuerda que el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades técnicas. Asimismo, el TJUE precisa que el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a ese producto, pudiendo deducirse la inherencia en función de las características y propiedad objetivas del mismo.

Sentado lo anterior, el TJUE indica en su Sentencia que ni la partida 3822 de la NC ni, en su caso, las notas de sección o de su capítulo, contemplan expresamente los productos objeto del litigio principal. Teniendo en cuenta sus características y propiedad objetivas, así como el uso al que están destinados los mismos, el TJUE concluye que estos productos no entran dentro de la categoría de reactivos de diagnóstico. En concreto, la función de estos productos no se basa en la modificación de sustancias constitutivas que sean el resultado de una reacción con los productos con los que están destinados a ser utilizados.

Por todo ello, el TJUE señala que en el caso de autos, debe la partida 3822 de la NC relativa a los reactivos de diagnóstico y laboratorio debe interpretarse en el sentido de que no incluye en dicha partida los indicadores de temperatura analizados por el TJUE.

Sentencia del TJUE, Sala sexta, de 16 de octubre de 2014 (asunto C-334/13, Nordex Food A/S). Restituciones a la exportación. Presentación de certificado a la exportación dentro del plazo suplementario.

Nordex Food A/S es una empresa que en mayo de 2002 realizó una exportación de queso a Kosovo. A la hora de realizar la exportación, si bien se mencionó la existencia de un certificado de exportación emitido por las autoridades danesas, no se presentó el documento original, solicitando la concesión de un plazo suplementario para proceder a su presentación. En este sentido, las autoridades alemanas le concedieron un plazo suplementario de una semana, siendo así que Nordex presentó el documento dentro del plazo concedido.

Posteriormente, Nordex presentó una solicitud de restitución a la exportación a las autoridades alemanas, adjuntando a la misma unos documentos emitidos por la administración aduanera provisional de Kosovo. Dicha solicitud fue desestimada argumentando que la exportación en cuestión se había llevado a cabo sin aportar un certificado de exportación válido.

Adicionalmente, en los años 2004 y 2005 se descubrió que en los documentos aduaneros kosovares se había falsificado el sello del servicio de aduanas, siendo así que las autoridades aduaneras alemanas impusieron una sanción a Nordex.

El Tribunal remitente plantea si puede considerarse válida, a los efectos de lo previsto en el artículo 4, apartado 1, del Reglamento nº 800/1999, la presentación de una declaración de

exportación sin aportar el correspondiente certificado de exportación, teniendo en cuenta que dicho certificado fue posteriormente aportado dentro del plazo concedido por las autoridades aduaneras.

El TJUE señala que de conformidad con dicho artículo, el derecho a la restitución está supeditado a la presentación de un certificado de exportación en el servicio aduanero competente. Por lo tanto, a su juicio, la presentación del certificado de exportación es un elemento esencial del sistema de verificación de las solicitudes de restitución.

Tras analizar la normativa aplicable y, teniendo en cuenta que en el caso de autos no se cuestionaba en modo alguno la existencia de este certificado y el hecho de que la aduana competente tenía conocimiento del mismo, el TJUE concluye diciendo que, el legislador de la Unión tenía intención de establecer, en determinadas circunstancias, la posibilidad de que el exportador pusiera el certificado de exportación a disposición del servicio de aduanas, o lo presentase, posteriormente.

La existencia de estas excepciones demuestra que la presentación del certificado de exportación en el momento de aceptación de la declaración de exportación no es un requisito indispensable para la concesión de la restitución, siempre que, no obstante, no se comprometan los objetivos que persigue la normativa europea en materia de restituciones a la exportación.

Se plantea si el exportador que presentó documentos aduaneros falsificados para probar la importación de las mercancías en Kosovo, puede aportar nuevos documentos aduaneros válidos, transcurridos los plazos previstos en la normativa aplicable y, una vez iniciado un procedimiento judicial.

En este sentido, la normativa aplicable establece que, salvo en casos de fuerza mayor, el exportador tiene un plazo de doce meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración de exportación, para presentar ante las autoridades nacionales competentes el expediente para el pago de la restitución.

EL TJUE considera que en este caso no puede considerarse que estemos ante un caso de fuerza mayor y que, el incumplimiento de las normas de procedimiento contenidas en la normativa puede provocar una reducción o incluso una pérdida de los derechos a una restitución a la exportación. Esto ocurre, en particular, cuando el interesado sólo presenta las pruebas necesarias para lograr una restitución a la exportación después de que hayan expirado los plazos previstos en la normativa aplicable.

Finalmente se plantea la adecuación de la sanción aplicada al caso que nos atañe, concluyendo el TJUE que, con independencia de que el marco del procedimiento judicial, se hayan aportado documentos válidos, el hecho de que el exportador presentase los documentos inicialmente fuera de plazo y que se haya demostrado que dichos documentos eran falsos, justifica la aplicación de la sanción.

Sentencia del TJUE, Sala sexta, de 23 de octubre de 2014 (asunto C-437/13, Unitrading Ltd). Origen de las mercancías. Medios de prueba. Derecho de defensa. Derecho a la tutela judicial efectiva.

Se analiza el caso de una entidad inglesa que, el 20 de noviembre de 2007 presentó ante las autoridades aduaneras holandesas una declaración de importación de unos ajos con origen declarado Pakistán. Ante las dudas planteadas acerca del origen, las autoridades aduaneras holandesas le exigieron al importador una garantía para conceder el levante de la mercancía. Asimismo, procedieron a la extracción de muestras y las remitieron a un laboratorio en USA, el cual en enero de 2008 emitió un informe confirmando que existía una probabilidad del 98% de que los ajos en cuestión fuesen originarios de China. El despachante solicitó que se procediese a un segundo examen de la mercancía y, en paralelo, solicitó asimismo la práctica de una prueba pericial en Pakistán, siendo denegada dicha solicitud.

Dado que los datos del segundo examen confirmaron los del primer análisis, se procedió a practicar una liquidación complementaria. En paralelo, en el marco de una misión de investigación en Pakistán, la OLAF confirmó que existían dudas sólidas en cuanto al origen chino de los ajos.

El importador recurrió la liquidación practicada y solicitó que se le diese acceso a los datos analizados por el laboratorio americano a lo que el laboratorio se negó. Se plantea pues si en el caso de autos, la negativa a facilitar determinada información por parte del laboratorio americano supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

El TJUE considera que en el caso controvertido no se produce dicha vulneración en la medida en que el importador conocía todos los motivos en que se basó la práctica de la liquidación y tuvo conocimiento de todos los documentos de los que disponía el órgano judicial nacional para adoptar una decisión. A su juicio, la admisibilidad de un medio de prueba, incluso si dicho medio es relevante para adoptar una decisión sobre el litigio, no puede cuestionarse por el mero hecho de que dicho medio de prueba no sea plenamente verificable. Son los órganos judiciales nacionales lo que han de valorar o apreciar la pertinencia de los medios de prueba presentados ante ellos, respetando los principios de efectividad y de equivalencia.

Auto del TJUE, Sala sexta, de 22 de octubre de 2014 (asunto C-139/14, Mineralquelle Zurzach AG). Clasificación arancelaria. Agua, incluidas el agua mineral y el agua gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada. Partida NC 2202.90.10.11.

Se cuestiona la correcta clasificación arancelaria de un producto importado en Alemania compuesto de agua, azúcar, jugo concentrado de naranja, de limón, de uva, de piña, de mandarina, de nectarina, de fruta de la pasión, pulpa de albaricoque, pulpa de guayaba, acidificante, una mezcla de vitaminas, aromas naturales y artificiales y con un contenido en jugo de frutas u otros frutos que asciende al 12%.

Se trata de dilucidar si el producto en cuestión ha de clasificarse bajo la subpartida arancelaria 2202.10.00 o bien, tal y como manifestaron las autoridades aduaneras en su momento, bajo la

subpartida arancelaria 2202.90.10.11 que incluye los jugos de frutas u otros frutos y hortalizas diluidos con agua o gasificados.

El TJUE dice que, según las Notas Explicativas de la NC relativas a la subpartida 2202.10.00, esta subpartida comprende el agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada que pueda consumirse directamente como bebida.

Estas Notas Explicativas precisan que las bebidas refrescantes contempladas en las Notas Explicativas de la SA, partida 2202, apartado A, se clasifican en la subpartida 2202.10.00 de la NC. Dichas Notas Explicativas de la SA enumeran, de forma no exhaustiva, un listado de bebidas que deben clasificarse bajo dicha subpartida, tales como la gaseosa, cola naranjada, limonada que consisten en agua potable común, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante, aromatizada con jugos o esencias de frutas u otros extractos compuestos. En este sentido, la presencia de antioxidantes, vitaminas, estabilizantes o quinina no alterará su clasificación como bebida refrescante.

Teniendo en cuenta dicha Nota Explicativa, el TJUE concluye que en el caso de autos, el contenido de fruta no predomina, siendo así que un contenido de fruta del 12% no puede justificar la clasificación de la bebida bajo la subpartida propuesta por las autoridades aduaneras que se refiere a jugos de frutas u otros frutos, por lo que en este caso, la subpartida correcta es las 2202.10.00.

Resoluciones del Tribunal Económico- Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 16 de septiembre y 23 de octubre de 2014. Recurso de alzada para la unificación de criterio. Plazo de caducidad en los procedimientos iniciados mediante declaración. Plazos de caducidad en los procedimientos de gestión en materia aduanera.

Con un casi un mes de diferencia, el TEAC emite dos resoluciones mediante las que se pretende zanjar la discusión sobre si el plazo de caducidad en los procedimientos de gestión en materia aduanera es el plazo de caducidad general previsto en la normativa aduanera y, en concreto, en el artículo 221.3 del Código Aduanero o, por el contrario, es el plazo de caducidad de los seis meses previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En ambos casos, la postura de la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE. es clara en el sentido de que, a su juicio, el plazo de general de caducidad previsto en la normativa aduanera de los tres años a contar desde la fecha de admisión de la declaración, opera no solo respecto del derecho a practicar la liquidación de los derechos de aduana sino respecto de todos los aspectos relacionados con la deuda aduanera y, en concreto, en relación con los procedimientos de comprobación en materia de deuda aduanera.

Ahora bien, el TEAC considera que dicho plazo sólo resulta aplicable respecto del derecho a liquidar la deuda aduanero pero que, en la medida en que la normativa aduanera no regula específicamente los procedimientos de comprobación, los plazos de duración de estos procedimientos se rigen por la normativa interna de cada Estado Miembro, no siendo de aplicación a estos efectos, tal y como sostiene el Departamento de Aduanas e II.EE., la aplicación del plazo general de los tres años.

En consecuencia, el TEAC considera que en todos aquellos procedimientos de gestión en materia de aduanas, rige por un lado el plazo de caducidad de los seis meses, siendo así que si transcurridos los seis meses desde el inicio del procedimiento de comprobación no se ha producido ninguna notificación por parte de la Aduana, dicho procedimiento de comprobación se extinguirá por caducidad.

Ello con independencia de que siempre y cuando no haya transcurrido el plazo general de caducidad de los tres años, la Aduana pueda iniciar un nuevo procedimiento con el fin de liquidar esta deuda aduanera.

Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2014. Clasificación arancelaria. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Criterio decisivo para la clasificación arancelaria.

En este caso concreto se trata de delimitar la clasificación arancelaria de unos cables eléctricos con piezas de conexión para guitarras. Analizados los hechos y antes de entrar en su valoración particular, el TEAC recuerda que a la hora de delimitar la clasificación arancelaria de una mercancía, son relevantes tanto el conjunto de los textos de las partidas como, en su caso, las notas explicativas, siendo así que será necesario acudir a las Reglas Generales de Interpretación solo en caso de que no sea posible clasificar la mercancía en base a los textos de partida y a las notas explicativas.

Asimismo, el TEAC se hace eco de la numerosa jurisprudencia en virtud de la cual, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías, ha de buscarse, por regla general, en las características y propiedades objetivas de la mercancía tal y como viene definidas en la partida NC, de modo que el destino del producto constituye un criterio objetivo siempre que el mismo sea inherente al producto, sin que el hecho de que alguna subpartida describa unas concretas mercancías suponga que dicha partida queda limitada a las mercancías que se describen.

Sentados estos principios, la discusión se centra en ver si los cables objeto del litigio se clasifican bajo la subpartida 9209 09 94 00 tal y como sostiene el TEAR o, en su caso, bajo la subpartida 8544.42.90.00 que es la que defiende la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE. de la AEAT.

A juicio del TEAC resulta que los cables de que se trata, deben clasificarse bajo el código NC 8544.42.90.00 y ello porque el cable en cuestión no es un componente de la guitarra sino que se trata de un conector que pone en comunicación a la guitarra con el amplificador.

El hecho de que este cable sea utilizado en las guitarras eléctricas no significa que el mismo no pueda tener otro destino por lo que, en este caso, el criterio para clasificar la mercancía no será el destino de la misma sino, en su caso, las características objetivas del cable. Señalar que dicho cable no está incorporado ni envuelto junto con la guitarra sino que se comercializa de forma separada, con independencia de que a veces se pueda comercializar en paquete junto con la guitarra eléctrica.

Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2014. Contracción a posteriori. Plazo de prescripción previsto en el artículo 221.3 del CAC. Incumplimiento del plazo. Comisiones de compra.

En esta Resolución, el TEAC analiza una serie de cuestiones entre las que se encuentra en primer lugar la aplicación del plazo de prescripción de los tres años previstos en el artículo 221.3 del CAC vs. la aplicación del plazo de prescripción que regula el Reglamento (CE, EURATOM) n° 2988/95 del Consejo, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas.

Analizado el contenido de la normativa anteriormente citada, el TEAC concluye diciendo que el plazo de caducidad de tres años previsto en el CAC para comunicar al deudor el importe de la deuda aduanera tiene carácter especial respecto de lo previsto en el Reglamento (CE, EURATOM) n° 2988/95, que tiene carácter general.

Por lo tanto, la regla general es que se aplica dicho plazo de prescripción de tres años salvo en los casos en los que hayan mediado irregularidades intencionadas o provocadas por negligencia, que podrían dar lugar a la imposición de una sanción administrativa con arreglo al artículo 5 del Reglamento núm. 2988/95 y en concreto, a la retirada de una ventaja indebidamente obtenida. Dado que en el caso de autos, el TEAC reconoce que no se ha producido irregularidad alguna por parte del importador, lo lógico es aplicar el plazo de caducidad general de tres años.

En cuanto a la improcedencia de la liquidación practicada por incumplimiento del plazo de dos días previsto en el artículo 220.1 del CAC, el TEAC se remite en su análisis a la Jurisprudencia del TJUE y en concreto a la Sentencia de 7 de septiembre de 1999 (Asunto C-61/98, De Haan) en donde en su apartado 34 el TJUE dice lo siguiente: “[...] Si bien la inobservancia de tales plazos por las autoridades aduaneras puede dar lugar a que el Estado miembro de que se trate pague a las Comunidades intereses de demora, en el marco de la puesta a disposición de recursos propios, no empece a la exigibilidad de la deuda aduanera ni al derecho de dichas autoridades a efectuar la recaudación a posteriori [...]”.

En consecuencia, en base a dicha Jurisprudencia, el TEAC concluye que el plazo de los dos días previsto para proceder a la contracción a posteriori de la deuda aduanera por parte de las autoridades aduaneras es un plazo vinculante entre el Estado Miembro de que se trate y la UE a los efectos del pago de los correspondientes intereses de demora pero, dicho plazo, no tiene implicación alguna en lo que se refiere al plazo que tienen las autoridades aduaneras para exigir el pago de una deuda aduanera, el cual será de tres años a contar desde la fecha de presentación de la declaración aduanera, en base a lo previsto en el artículo 221.3 del CAC.

Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014. Certificados de origen. Contracción a posteriori. Errores formales.

El TEAC analiza un caso de una entidad española que en el año 2008 realizó una serie de importaciones de marisco congelado, con origen declarado Angola al amparo de unos certificados de origen modelo EUR 1. En la medida en que dichos certificados eran inválidos, al haber sido expedidos con posterioridad al embarque de las mercancías, las autoridades de Angola

procedieron a emitir unos nuevos certificados de origen modelos FORM A, en los que constaba la leyenda emitidos a posteriori.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid practicó la correspondiente liquidación al entender que dichos certificados no eran válidos de cara a poder beneficiarse de la aplicación de un régimen preferencial y aplicó unos derechos arancelarios del 12% en relación con la importación de esas mercancías.

El TEAC señala que en este caso, no se duda del origen angoleño de las mercancías sino que lo que se cuestiona es si los certificados de origen aportados de cara a acreditar dicho origen eran válidos o no. El TEAC considera que los certificados de origen EUR 1 aportados inicialmente no eran válidos por cuanto que el régimen que hubiese permitido aplicar a estos productos originarios de la República de Angola el beneficio de unos derechos arancelarios del 0% era el SPG, siendo así que la prueba de origen a aportar debería haber sido en todo caso los certificados de origen modelo FORM A. Por lo tanto, dichos documentos eran inválidos.

Se cuestiona asimismo la aplicación de lo previsto en el artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario por cuanto que en este caso, es indudable que las autoridades competentes angoleñas cometieron un error al emitir los certificados de origen EUR 1. Asimismo, las autoridades aduaneras españolas cometieron un error al aceptar la validez de estos documentos cuando los mismos no eran válidos. Por lo tanto, es evidente que, si ambas autoridades aduaneras desconocían la invalidez de estos documentos, no puede exigírsele al obligado tributario ese conocimiento. En consecuencia y a priori, en este caso el TEAC concluye que concurrirían las causas para no proceder a la contracción a posteriori en este caso.

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

En cuanto a la validez de los certificados de origen modelos FORM A emitidos posteriormente, el TEAC, al igual que la Inspección niegan su validez por cuanto que los mismos adolecen de un error formal dado que les faltaba el número de serie que impide su identificación. Este defecto debe considerarse como una irregularidad invalidante de dichos certificados.

BOLETÍN INFORMATIVO

IVA relacionado con comercio exterior, Aduanas e II.EE.

bln
palao

VOL. 1, EDICIÓN 1

28.11.2014

C. Impuestos Especiales

Novedades legislativas

Proyecto de Real Decreto XXX/2014 por el que se modifica, entre otros, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1195, de 7 de julio. Texto remitido para información pública el 17 de octubre de 2014.

El pasado 17 de octubre de 2014 se publicó por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el texto del Proyecto de RD que modificará, entre otros, el Reglamento de los II.EE. Estas modificaciones serían las siguientes:

- Régimen de exención a avituallamientos a buques y aeronaves afectas a navegación marítima internacional: se establece la posibilidad de que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas establezca unas cantidades máximas de bebidas alcohólicas y tabaco con el que podrán ser avituallados dichos buques o aeronaves afectos a navegación marítima internacional.
- Tiendas libres de impuestos: se elimina la exigencia de que tenga concedida una autorización como depósito aduanero o depósito franco, en relación con el volumen de salidas del depósito fiscal.
- Omisión de datos en el documento de acompañamiento: se elimina la presunción de que cualquier omisión de datos en el documento de acompañamiento supone un incumplimiento de lo previsto en el artículo 15.7 de la LIIEE.
- Solicitud del CAE: se elimina cualquier mención a la obligación de aportar documentación acreditativa en relación con los operadores del sector eléctrico, manteniéndose esta obligación para los operadores de hidrocarburos y los del mercado de tabaco.
- Liquidación y pago del impuesto: se modifican las obligaciones relativas a la liquidación y pago del impuesto. En concreto, se establece que los depositarios autorizados están obligados a presentar la autoliquidación del impuesto en todos los períodos, incluso si el resultado de la autoliquidación es una cuota tributaria a ingresar de cero.

Cuando concurren períodos en los que sean de aplicación tipos diferentes dentro de un mismo período, será necesario presentar una autoliquidación, con ingreso de las cuotas correspondientes, por cada período de tiempo en que hayan sido aplicados cada tipo impositivo.

En el caso del gas natural, la autoliquidación deberá ser presentada por el sustituto del contribuyente. Se elimina asimismo cualquier mención al Impuesto sobre la Electricidad.

- Solicitud de inscripción en el registro por usuarios de alcohol total y parcialmente desnaturalizado: se introduce un nuevo artículo que regula el contenido de la memoria a

presentar por los usuarios de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, así como usuarios de alcohol sin desnaturalizar, de cara a poder disfrutar de determinados beneficios fiscales.

- Alcohol desnaturalizado: se establece un nuevo procedimiento para la destrucción de residuos alcohólicos así como para la regeneración, depuración y recuperación del alcohol dentro del propio establecimiento donde haya sido utilizado en procesos industriales declarados. En el caso de los procesos de regeneración, depuración y recuperación del alcohol se establece la obligación de contar con la preceptiva autorización ante la oficina gestora, en el plazo máximo de seis meses a contar desde la entrada en vigor de la nueva normativa.
- Gas natural. Devolución del impuesto soportado en la adquisición de gas natural que se envía fuera del ámbito territorial interno con destino al ámbito territorial comunitario: establece la posibilidad de solicitar la devolución de las cuotas del impuesto soportadas, mediante la presentación de un modelo de solicitud de devolución ante la Oficina Gestora correspondiente a cada establecimiento desde el que se haya efectuado la entrega del gas. Dicha solicitud deberá de presentarse durante los primeros veinte días del mes siguiente al de la finalización del trimestre natural y la devolución del impuesto se realizará, en principio a quien haya soportado las cuotas salvo que el empresario que hubiese soportado las cuotas no coincida con el empresario que realiza el envío a otro Estado Miembro.
- Sanciones: se modifica el régimen sancionador y el procedimiento sancionador en relación con el Impuesto sobre determinados medios de transporte;
- Supuestos de no sujeción al Impuesto sobre determinados medios de transporte: se establece, en determinados casos, la obligación de presentar una solicitud de reconocimiento previo ajustada al modelo que se apruebe en donde constarán una serie de datos identificativos.
- Impuesto sobre la electricidad: Ver comentarios en el apartado relativo a impuestos sobre la energía y medioambiente.

Recomendaciones publicadas por la Comisión Europea (Grupo de Expertos de Tributación Indirecta) en relación con los procesos de desnaturalización del alcohol utilizado en la fabricación de cosméticos y perfumes.

Con fecha 30 de octubre de 2014, la Comisión Europea, en el marco del Grupo de Expertos de Tributación Indirecta ha adoptado una serie de recomendaciones que afectan a los procesos de desnaturalización de alcohol utilizado en la fabricación de cosméticos y perfumes.

En cuanto la primera Recomendación (**Recomendación 2/2014**), se acuerda proponer que el metanol no sea autorizado como desnaturalizante de alcohol en este sector, y ello debido al alto riesgo que entraña para la salud y la facilidad con la que este producto puede ser eliminado, lo que supone una mayor posibilidad de reutilizar el alcohol sin desnaturalizar.

La segunda Recomendación (**Recomendación 3/2014**) propone que al menos dos desnaturalizantes (alcohol isopropílico y/ o alcohol tert-Butyl) sean utilizados como desnaturalizantes en algunos productos cosméticos, perfumes y productos de higiene personal

que contengan un grado de alcohol superior al 25% (5% en el caso de los colutorios bucales). Estos productos han demostrado ser unos marcadores químicos que ayudarían a las autoridades fiscales de los Estados Miembros a probar la posible utilización de alcohol ilícito previamente desnaturalizado en la elaboración de bebidas alcohólicas.

Finalmente, interesa resaltar la Opinión emitida por el Grupo de Expertos en relación con los procesos de desnaturalización del alcohol *in situ*. En este sentido, el Grupo recuerda que a efectos de Impuestos Especiales, no existe una definición legal de lo que se considera desnaturalización *in situ*.

Algunos operadores del sector consideran que esta mención hace referencia a los procesos de desnaturalización que se llevan a cabo como parte del proceso de fabricación de un perfume o cosmético.

Ahora bien, el Grupo de Expertos recuerda que en todo caso, este proceso ha de llevarse a cabo dentro de unas instalaciones que se califiquen como fábrica a efectos de impuestos especiales de acuerdo con el Artículo 15.2 de la Directiva CE 118/2008 en materia de Impuestos Especiales.

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales II.EE.

Sentencia del TJUE de 10 de septiembre de 2014, Sala segunda, asunto C-152/13, caso Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG. Impuesto sobre hidrocarburos. Productos contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburante por tales vehículos.

La entidad Forstmann Transporte GmbH es una entidad alemana que encargó la fabricación de un vehículo de transporte a una determinada marca de coches. Una vez fabricado, fue necesario realizar una serie de adaptaciones al mismo con el fin de poder transportar contenedores normalizados y para ello, acudió a un tercero. Como consecuencia de dichas adaptaciones, se modificó el emplazamiento original del depósito de carburante y se añadió un nuevo depósito.

Normalmente, esta entidad se abastecía de carburante en los Países Bajos antes de cruzar la frontera y circular por Alemania, al ser más ventajosos los precios. No obstante lo anterior, con carácter preventivo, la entidad declaró los repostajes de gasóleo si bien únicamente los que estaban relacionados con el depósito de carburante adicional que se instaló con posterioridad a la compra del vehículo.

Como consecuencia de esta regularización, la Administración Alemana procedió a practicar una nueva liquidación complementaria en relación con el carburante contenido en el depósito original, al entender que dicho depósito no estaba exento del impuesto ya que el mismo fue instalado en el vehículo con posterioridad a su fabricación y, este depósito no podía calificarse de normal al no haber sido fabricado por el fabricante del vehículo.

Por tanto, el TJUE analiza si el concepto “depósitos normales” mencionado en el artículo 24, apartado 2, primer guion, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que excluye los depósitos fijados con carácter permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos, cuando una persona que no es el fabricante ha instalado tales depósitos.

Centrada la cuestión, el TJUE recuerda que los objetivos perseguidos por la disposición de que se trata buscaban no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes, evitando de esa forma una doble imposición. En ese sentido, si no se hubiese contemplado la exención, la obligación de declarar la cantidad de carburante que contiene un depósito cada vez que se cruza la frontera interior y, la necesidad de solicitar posteriormente la devolución del impuesto al Estado Miembro en el que se produjo la compra del mismo supone un obstáculo a los intercambios del mercado interior. Así, el objetivo de esta exención no es sino paliar este obstáculo y garantizar la libre circulación, protegiendo asimismo los intereses fiscales legítimos de los Estados Miembros.

A juicio del TJUE, para garantizar esta finalidad, no es necesario determinar si los depósitos de carburante los han fijado de manera permanente al vehículo el fabricante o en su caso un tercero. Lo importante es saber si dicho depósito sirve para el abastecimiento directo del vehículo o bien, para el funcionamiento de sus sistemas de refrigeración u otros sistemas.

En consecuencia, según el TJUE, el concepto de “depósitos normales” contenido en el artículo 24, apartado 2, no puede interpretarse, en particular, de forma que queden excluidos los depósitos instalados de forma permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos cuando haya instalado dichos depósitos una persona que no sea el fabricante.

Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, Sala quinta, asunto C-428/13, caso Yesmoke Tobacco SpA. Impuesto sobre labores del tabaco. Nivel de imposición mínima. Establecimiento de un único impuesto especial para todos los cigarrillos.

En este caso concreto, se plantea la adecuación a la Directiva 2011/64 de una normativa interna, la italiana, que prevé la aplicación de un impuesto especial, fijado en el 115 % del impuesto especial aplicable a la categoría de precio más demandada, únicamente para los cigarrillos con un precio de venta inferior al de los cigarrillos de la categoría de precio más demandada.

Lo primero que señala el TJUE es que el objetivo de la Directiva 2011/64 es el de establecer los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del impuesto especial al que los Estados miembros someten las labores del tabaco, garantizando de esa forma el buen funcionamiento del mercado interior así como unas condiciones de competencia neutras.

Partiendo de esa idea, a juicio del TJUE, una normativa interna como la italiana que establece un régimen en el que el importe percibido por los cigarrillos de la categoría de precio más demandada, en aplicación del impuesto especial global, es inferior al importe percibido en concepto de impuesto especial mínimo por los cigarrillos más baratos, da lugar a distorsiones de competencia y va contra los objetivos de la Directiva 2011/64.

En consecuencia, el TJUE concluye confirmando que la Directiva 2011/64 se opone a que una disposición nacional establezca un impuesto especial mínimo diferente para determinadas categorías de cigarrillos ya que en definitiva, el impuesto especial mínimo ha de ser igual para todas las categorías de cigarrillos.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 28 de julio de 2014 (CV2041-14): Negocio de venta de hojas de tabaco. Obligaciones a efectos de II.EE. Impuesto sobre labores del tabaco

Se plantea la necesidad de cumplir con determinadas obligaciones a efectos del Impuesto sobre Labores del Tabaco por parte de una persona que quiere desarrollar un negocio de venta de hoja de tabaco.

La DGT señala, en primer lugar, que la hoja de tabaco sin elaborar no está sujeta al impuesto. No obstante, considera que si se trata de tabaco cortado o fraccionado, susceptible de ser fumado, sí estaría sujeto a dicho impuesto.

En la medida en que las hojas objeto de consulta sean susceptibles de ser fumadas, ello con independencia de que exista o no transformación industrial ulterior, la DGT considera que la actividad objeto de consulta constituye un supuesto de fabricación a efectos de impuestos especiales.

En consecuencia, a juicio de la DGT, en estos casos, la actividad a realizar por el consultante deberá llevarse a cabo dentro de unas instalaciones que se califiquen como fábrica a efectos de impuestos especiales, debiendo para ello cumplir con todas las obligaciones previstas en la normativa de Impuestos Especiales.

En concreto, al tratarse de hojas de tabaco, la DGT recuerda la necesidad de que el consultante informe de la actividad a realizar al Comisionado del Mercado de Tabacos.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 1 de septiembre de 2014 (CV2226-14): Impuesto sobre hidrocarburos. Sujeción al impuesto. NC 3814.00.90. Aditivo del gasóleo C.

Se analiza la sujeción al Impuesto sobre Hidrocarburos de un producto clasificado bajo la partida arancelaria 3814.00.90 que va a ser destinado como aditivo al gasóleo C.

La DGT señala que de cara a determinar si un producto está comprendido en el ámbito objetivo del impuesto, será preciso establecer previamente si se encuentra clasificado en alguno de los códigos NC a que se alude en el apartado 1 del artículo 46 de la LIIEE o, en otro caso, si su destino es el uso como carburante o combustible.

Asumiendo que la clasificación arancelaria facilitada por la consultante fuese la correcta, la DGT considera que i) dicho producto no estaría dentro del ámbito objetivo del Impuesto en la medida en que la partida arancelaria no aparece en el listado de partidas recogidas en el artículo 46 de la LIIEE, ii) dicho producto no puede ser considerado como hidrocarburo, y finalmente, iii) dicho producto, según declaración de la consultante, no va a ser utilizado como carburante, como aditivo para carburante ni para aumentar el volumen final de un carburante.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 1 de septiembre de 2014 (CV2228-14): Impuesto sobre hidrocarburos. Actividades de intermediación. Ausencia de instalaciones de almacenamiento. Necesidad de registro como reexpedidor.

En este caso se trata de una empresa cuyo objeto social consiste en la intermediación y comercialización de residuos, productos y subproductos sujetos al impuesto sobre hidrocarburos. En algunos casos, dichos productos están sujetos al tipo autonómico. La empresa adquiere dichos productos con el Impuesto devengado para venderlos al cliente final, el cual, en determinadas ocasiones se encuentra localizado en una Comunidad Autónoma diferente. La empresa carece de instalaciones de almacenamiento.

Lo primero que hace la DGT es recordar que, en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos, es irrelevante quien sea el propietario de los productos gravados, recayendo las obligaciones tributarias sobre los titulares de los establecimientos en los que se encuentra el producto objeto del impuesto.

Sentado lo anterior, la DGT señala que puesto que la empresa consultante carece de instalaciones, la misma no podrá tener la condición de reexpedidor en la medida en que no cuenta con instalaciones para poder expedir o recibir el producto. Dicha condición recaerá sobre el titular del establecimiento desde donde se expidan los bienes al destinatario final.

Por lo tanto, aunque la empresa consultante realice funciones de intermediación en la operación, la misma no podrá tener la calificación de reexpedidor en los términos previstos en la Ley de Impuestos Especiales y en su Reglamento. Dado que no tiene la condición de reexpedidor, tampoco será necesario que la misma solicite su inscripción en el Registro Territorial correspondiente, ya que en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos corresponden las obligaciones formales a los titulares de los establecimientos donde se reciban, almacenen y expidan los productos.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 3 de septiembre de 2014 (CV2248-14): Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas. Libro de precintas. Numeración de las precintas.

Se consulta si para la correcta llevanza del libro de cuenta corriente de marcas fiscales es necesario detallar la numeración de cada precinta que se coloca en la correspondiente botella o envase, o basta con indicar la capacidad de las mismas en la correspondiente botella o envase.

La DGT responde señalando que el artículo 26 del Reglamento de IIEE no exige que en el libro de cuenta corriente de marcas fiscales se detalle la numeración de cada precinta. Basta con registrar el número de precintas entregadas, así como el número de las que se adhieren a los recipientes o envases, indicando la capacidad de las correspondientes botellas o envases en las que se adhieren las mismas.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 4 de septiembre de 2014 (CV2277-14): Impuesto sobre hidrocarburos. Gasóleo bonificado. Asociaciones de almacenistas- comerciantes de productos agrícolas.

Se pregunta sobre la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado en las máquinas que utilizan las empresas que conforman la asociación, estén o no matriculadas. En su contestación a la consulta, la DGT recuerda que la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante en artefactos terrestres queda delimitada por su configuración objetiva o por la falta de autorización para circular por vías o terrenos públicos, sin que sea relevante, salvo para los tractores y la maquinaria agrícola autorizados para circular por vías públicas, la actividad en que el artefacto se emplee.

Además, en ningún caso los vehículos ordinarios (camiones, autobuses, turismos, etc.) podrán utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4, ni siquiera en el caso de que no estuvieran matriculados.

En el caso objeto de consulta se trata de dos tipos de maquinaria: una fija y otra móvil. En cuanto a la maquinaria fija, la DGT concluye diciendo que no es susceptible de ser utilizada en la circulación por vías públicas por lo que podría beneficiarse de la utilización del gasóleo bonificado.

Respecto de la maquinaria móvil, la DGT señala que las actividades que llevan a cabo las empresas de la asociación no tiene la calificación de actividades agrícolas. En consecuencia, los vehículos que se utilizan en el ámbito de esta actividad comercial, siempre que disfruten de autorización para circular por vías y terrenos públicos, no estarán autorizados para consumir gasóleo bonificado como carburante, aunque sean vehículos especiales agrícolas.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 4 de septiembre de 2014 (CV2278-14): Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas. Elaboración de productos que contienen etanol. Sujeción al impuesto. Exención.

Se trata de una empresa que se dedica a la fabricación de productos destinados a la alimentación animal y productos para la higiene que, en algunos casos, su fórmula contiene un determinado volumen de etanol. Se plantea por tanto la sujeción al impuesto y la necesidad de pedir la aplicación de una exención.

La DGT recuerda que el alcohol etílico es un producto objeto del impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas y por lo tanto su utilización en procesos fabriles está sujeta al mismo. En consecuencia será necesario solicitar el CAE correspondiente

Ahora bien, en la medida en que dicho alcohol no se destine a ser consumido en forma de bebida derivada sino en la fabricación de determinados productos como se describe en la consulta, será necesario solicitar la aplicación de la exención prevista en el artículo 42 de la LIIEE. Señalar que el único supuesto en que sólo será posible recibir el alcohol con exención para su incorporación en productos destinados a la higiene cuando para su fabricación se utilice alcohol total y parcialmente desnaturalizado.

Por lo tanto, o bien la empresa consultante recibe alcohol total o parcialmente desnaturalizado y solicita la aplicación de la exención o bien, si quiere aplicar la misma, deberá solicitar al centro gestor la aprobación como desnaturalizante de la sustancia o sustancias por ella propuesta, haciendo constancia en el escrito de solicitud de los motivos en virtud de los cuales solicita dicho reconocimiento y declarando, bajo su responsabilidad, de que el resto de los componentes del producto en que se va a utilizar el alcohol no interfiere con las sustancias propuestas como desnaturalizantes.

Asimismo, en estos casos, la empresa consultante deberá prestar una garantía y disponer de tarjeta de suministro de alcohol y llevar un libro registro en el que se anote diariamente el alcohol recibido y el utilizado, justificando así las cantidades de alcohol recibido que ha empleado en la fabricación de un producto no destinado al consumo humano por ingestión.

Finalmente la DGT menciona el procedimiento de devolución para los casos en los que no se haya podido utilizar alcohol total o parcialmente desnaturalizado en la fabricación de determinados productos, siempre y cuando dicho alcohol no se incorpore al producto resultante del proceso. En estos casos, se establece la necesidad de contar con una autorización previa por parte del Centro Gestor de conformidad con lo previsto en el artículo 80 del Reglamento de IIEE.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 15 de septiembre de 2014 (CV2421-14): Impuesto sobre hidrocarburos. Obtención de combustible a partir de aceites usados.

Siguiendo el criterio mantenido en numerosas contestaciones a consulta, la DGT considera que los productos clasificados bajo las partidas NC 1507 a 1518 están sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, desde el momento en que los mismos vayan a ser destinados a su uso como carburante o como combustible, esto es, en el momento en que se produzca su primera entrada en un establecimiento autorizado a fabricar o almacenar productos destinados a tales usos.

Si por el contrario dichos productos no van a ser destinados a su uso como combustible o como carburante, los mismos no estarán sujetos al impuesto y podrán circular por el ámbito territorial comunitario sin estar sujetos a medidas de control.

La DGT subraya que la fabricación de carburantes o combustibles a partir de aceites usados deberá de llevarse a cabo en unas instalaciones que tenga la consideración de fábrica a efectos de la normativa de IIEE.

Finalmente y, respecto del régimen tributario aplicable en función de quien lleve a cabo la fabricación del producto, la DGT indica que la tributación en el Impuesto sobre Hidrocarburos no guarda relación con las características subjetivas del fabricante, sino con el uso final del producto. Por lo tanto es indiferente que la fabricación del producto la lleva a cabo una entidad privada o entidad pública.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 17 de septiembre de 2014 (CV2445-14): Impuesto sobre hidrocarburos. Suministro de gas natural licuado. Circulación intracomunitaria. Devolución de las cuotas.

La empresa consultante adquiere gas natural licuado de su proveedor y lo transporta en camiones por su cuenta y riesgo a las instalaciones de su cliente en otro Estado miembro. Se pregunta cuando se produce el devengo del impuesto y, en paralelo, las reglas aplicables en los casos de circulación intracomunitaria.

En cuanto al devengo del impuesto, la DGT señala que el mismo se produce a la salida del gas natural del establecimiento que tiene la condición de fábrica o depósito fiscal para ser introducido en camiones que lo transportarán con destino a otro Estado miembro.

Respecto del tipo de documentación que debe amparar dichos envíos a otro Estado Miembro, en la medida en que como consecuencia de la salida del gas natural del establecimiento se produce el devengo del impuesto, dicha circulación no precisará de documento de circulación alguno que la ampare, sin perjuicio de la documentación de índole comercial exigida (i.e. albarán o nota de entrega). Por lo tanto, no resultan de aplicación las disposiciones previstas para los envíos garantizados y ventas a distancia en los casos de envíos intracomunitarios de gas natural fuera del régimen suspensivo de impuestos especiales.

No obstante lo anterior, la empresa consultante en calidad de expedidor podrá ser requerida para que justifique mediante cualquier medio de prueba aceptado en Derecho, la situación fiscal del gas natural transportado a otro Estado Miembro.

Finalmente, respecto de la posibilidad de devolución de las cuotas de impuesto en los casos en los que el devengo del impuesto se produzca asimismo en el Estado Miembro de destino de los bienes, la DGT se remite al procedimiento de devolución de las cuotas abonadas por empresarios que entreguen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 23 de septiembre de 2014 (CV2475-14): Impuesto sobre hidrocarburos. Posibilidad de suministrar gasóleo bonificado a empresarios no residentes. Requisitos.

Se plantea la posibilidad de suministrar gasóleo bonificado por parte de un detallista para su utilización por empresas de transporte en los motores frigoríficos fijos de los remolques especialmente habilitados para el transporte de productos perecederos, siendo dichas empresas entidades no residentes pero residentes en cualquier otro Estado Miembro o, en su caso, a empresarios no establecidos en la Unión Europea.

Tras analizar el régimen aplicable a los suministros realizados por los detallistas y medios de pago en vigor, la DGT concluye señalando que, dado que el control del suministro queda garantizado con el pago del mismo mediante la utilización de la tarjeta- gasóleo en donde quedan identificados tanto el comprador como el vendedor y demás datos de la operación, el detallista podrá realizar

dichos suministros siempre y cuando el gasóleo se utilice en los motores fijos de remolques frigoríficos, en tanto que dicho depósito de carburante sea independiente del depósito de carburante del motor. Esto será igualmente aplicable a los casos en los que el adquirente sea una persona no residente en territorio español ya que para poder realizar los pagos a través de los medios previstos en la norma, es necesario que se cumplan una serie de requisitos.

Resolución a consulta vinculante de la DGT de 30 de septiembre de 2014 (CV2560-14): Impuesto sobre hidrocarburos. Fabricación de biogás. Determinación del poder energético del biogás.

Se plantea el caso de una sociedad cuya actividad consiste en la gestión integral de los sistemas de desgasificación de vertederos controlados de residuos sólidos urbanos. La sociedad cuenta con un sistema de captación de biogás que utiliza para hacer funcionar los motores estacionarios usados en la producción de energía eléctrica. Dado que el poder energético del biogás producido a partir de los residuos es muy variable, la sociedad plantea la posibilidad de medir este poder energético a partir de la energía eléctrica generada medida en los contadores eléctricos o en barras de central.

Tras analizar la normativa aplicable, la DGT señala que en este caso, la base imponible en el Impuesto de Hidrocarburos viene configurada por el poder energético del biogás expresado en gigajulios, entendiéndose por poder energético, la cantidad de energía que contiene el biogás y que puede ser liberada cuando se somete al proceso de conversión energético.

Esta energía dependerá del poder energético de los componentes del biogás y de su concentración en el gas, en particular del metano, y puede ser cuantificada a través de las proporciones en que se encuentran sus componentes (de poder calorífico definido) o, en todo caso, mediante pruebas de combustión en bomba calorimétrica realizadas con la frecuencia necesaria para que el poder energético del biogás quede correctamente determinado.

Es por ello que la DGT considera que, aunque el biogás obtenido en el vertedero tenga una composición variable, su poder energético tendrá que cuantificarse mediante la cantidad de energía bruta que contiene y no podrá estimarse mediante la lectura de la energía eléctrica generada al utilizar el biogás para producir electricidad.

D. Impuestos Medioambientales y Energía

Novedades normativas

Proyecto de Real Decreto XXX/2014 por el que se modifica, entre otros, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1195, de 7 de julio y el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre. Texto remitido para información pública el 17 de octubre de 2014.

Modificaciones propuestas en materia del **impuesto sobre la electricidad**:

- **Exenciones en relación con suministros a organizaciones internacionales**: se establece la obligación que incumbe a los interesados de facilitar al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación un detalle de los suministros que precisen les sean suministrados con exención. Analizada la solicitud, se dará traslado de la misma a la Oficina Gestora quien expedirá la correspondiente autorización para poder recibir con exención dichos suministros.
- **Exención relativa a los suministros a las Fuerzas Armadas**: se establece un procedimiento muy similar al descrito anteriormente, si bien en este caso la solicitud deberá tramitarse ante el Ministerio de Defensa.
- **Rectificación de datos de suministro en el disfrute de exenciones o bonificaciones**: en los dos primeros meses de cada año natural, se establece la obligación de rectificar las cuotas impositivas repercutidas cuando su importe, determinado en función de los datos comunicados, no coincida con el que debió haberse repercutido. Dicha rectificación se hará en la autoliquidación correspondiente al período en el que deba efectuarse la rectificación.
- **Procedimiento para la aplicación de la reducción de la base imponible**: los titulares de los establecimientos presentarán, ante la Oficina Gestora, una solicitud por cada una de las actividades que consideren, puede beneficiarse de esta reducción, debiendo acompañar dicha solicitud de un escrito con descripción del destino, planos del establecimiento y descripción de los procesos.

En caso de que no existan puntos de suministro independientes, se deberá de indicar el porcentaje de energía eléctrica a consumir en cada una de las actividades que cumplen con los requisitos para aplicar la exención.

Concedida la autorización por la Oficina Gestora, el interesado deberá proceder a solicitar la inscripción en el Registro Territorial y se expedirá una tarjeta a mostrar al suministrador. Durante los dos primeros meses de cada año natural, los beneficiarios de la reducción deberán comunicar a la Oficina Gestora el porcentaje definitivo de energía consumida que será el que se tenga en cuenta a efectos de los suministros del año en curso. En caso de que no se produzca tal comunicación, se asume que resulta de aplicación el porcentaje anterior.

En los casos en los que se produzca una rescisión del contrato de suministro, se establece un plazo de un mes a contar desde la fecha de finalización del contrato de suministro para comunicar el porcentaje real de energía consumida y proceder a la regularización de la situación, en caso de que sea necesario.

Inscripción en el Registro Territorial: Se establece una obligación de registro en el registro territorial de la Oficina Gestora correspondiente al lugar donde radique su establecimiento, aplicable a los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los representantes de empresarios no establecidos y los beneficiarios de las exenciones y/ o reducciones previstas en la normativa aplicable. Será necesario presentar determinada documentación. Efectuada la inscripción, se facilitará un “código de identificación de electricidad” (CIE) que deberá consignarse en las autoliquidaciones y demás declaraciones del impuesto.

No será necesario proceder a dicha inscripción por parte de quien figure ya inscrito en el registro territorial en relación con el Impuesto sobre la Electricidad en vigor. No obstante, se establece un plazo de seis meses para solicitar el cambio del CAE al CIE, a contar desde la entrada en vigor de esta nueva normativa, pudiendo operar con el CAE hasta el momento en que se obtenga el correspondiente CIE. En caso de que no se proceda a solicitar dicha modificación, transcurrido el plazo de los seis meses mencionado anteriormente, se dará de baja el antiguo CAE.

- Liquidación y pago del impuesto: Se establecen unos períodos de liquidación en función del régimen de IVA aplicable y se autoriza la centralización de las liquidaciones. Asimismo, se establece la obligación de presentar una declaración informativa periódica por la energía suministrada o consumida.

Modificaciones en materia del **Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero:**

- Definiciones: se elimina la definición de consumidor final y de revendedor, ya que pasan e estar recogidas en la Ley del impuesto. Se elimina la calificación de gestor de residuos a las personas que hacen reciclado de gases fluorados.
- Obligación de registro: se establece la obligación de inscripción en el registro territorial a los importadores y adquirentes intracomunitarios de los gases fluorados de efectos invernadero contenidos en los productos cuya utilización lleva aparejada emisiones de los mismos a la atmósfera. El plazo de inscripción será de dos meses a contar desde la fecha de entrada en vigor de esta nueva normativa.
- Contabilidad de existencias: se obliga a los beneficiarios de las exenciones previstas en las letras f) y g) del punto 1 del apartado Siete de la Ley a llevar una contabilidad de existencias que antes no existía, así como a realizar un inventario.
- Plazo de presentación de declaración recapitulativa: se amplía al 30 de marzo del año siguiente.

- Altas y bajas en el registro territorial: se establece un procedimiento reglado para la solicitud de baja en el registro territorial, a presentar durante el mes de diciembre anterior al inicio del año en el que deba de surgir efecto la baja, la cual quedará condicionada al cumplimiento de una serie de obligaciones formales.

En el caso de altas, el procedimiento de inscripción se realizará mediante una solicitud a presentar durante el mes de diciembre anterior al inicio del año en el que deba de surgir efecto, y dicho alta quedará condicionada a la aportación de una serie de documentos.

El plazo para proceder a la inscripción en el caso de inicio de actividad será de un mes a contar desde la presentación de la declaración censal de inicio de actividad. Para las altas o bajas que se produzcan con efectos 1 de enero de 2015, el plazo de solicitud será de dos meses a contar desde la fecha de entrada en vigor de la normativa.

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales: impuestos medioambientales y energía

Sentencia del TJUE de 2 de octubre de 2014, Sala cuarta, asunto C-426/12, Impuesto Especial sobre los productos energéticos y la electricidad. Concepto de “doble uso”.

El TJUE analiza el caso de una empresa que se dedica a la producción de azúcar y productos con azúcares a partir de remolacha. Dicho proceso de producción se hizo parcialmente con carbón. En una de las fases del proceso productivo, el carbón se utiliza para producir gas de horno de “puro”, gas que se utiliza para el proceso de depuración del azúcar.

De ese gas que se fabrica a partir de carbón, aproximadamente el 12% es liberado a la atmosfera y la diferencia, esto es, el 88% es utilizado en procesos de carbonataciones, el cual tras su utilización es parcialmente liberado a la atmosfera.

La empresa interesada presentó una solicitud de devolución del impuesto sobre los combustibles, argumentando que el uso del carbón que lleva a cabo la empresa durante todo el proceso productivo puede definirse como “doble uso”. Dicha solicitud de devolución es rechazada por las autoridades fiscales holandesas, argumentando que el carbón que utiliza en el proceso productivo se emplea como combustible y que el producto que se obtiene (i.e. dióxido de carbono), esto es, el derivado de la propia combustión del carbón no constituye “doble uso”.

EL TJUE en su Sentencia se remite a la definición de producto energético de doble uso recogida en la Directiva 2003/96, en virtud de la cual, Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de combustible para calefacción. No obstante, matiza dicha afirmación diciendo que la utilización de un producto energético sólo está excluida del ámbito de aplicación de la Directiva si el propio producto, en su función de fuente de energía, es utilizado para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción.

El TJUE señala que puede existir un doble uso del producto energético que es objeto de combustión en el marco de un proceso de fabricación en la medida en que, dicho proceso no pueda

llevarse a cabo si no se emplea una sustancia de la que consta que únicamente puede generarse mediante la combustión de dicho producto energético.

Por el contrario, no se considerará que existe doble uso cuando se trate de un gas generado mediante combustión y dicho gas no sea el producto necesario para llevar a cabo el proceso de producción, sino un residuo de dicho proceso, que simplemente se aprovecha. A juicio del TJUE, si se estimara que el mero aprovechamiento de un residuo derivado de la combustión de un producto energético supone la existencia de un “doble uso”, la sujeción de ese producto al impuesto dependería de que el productor decida o no aprovechar el residuo de la combustión.

A la vista de lo expuesto, el TJUE concluye diciendo que el hecho de utilizar, por un lado, carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otro lado, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético para fabricar fertilizantes químicos no constituye un «doble uso» del referido producto energético a efectos de dicha disposición.

Por el contrario, constituye un «doble uso» el hecho de utilizar, por una parte, el carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otra parte, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético a efectos de ese mismo proceso de producción si consta que el proceso de producción de azúcar no puede llevarse a cabo sin el empleo del dióxido de carbono generado mediante la combustión del carbón.

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid (en adelante, TSJCyL) de 15 y 17 de septiembre de 2014, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª. Ecotasa de Castilla y León. Adecuación al ordenamiento jurídico. Orden HAC/112/2012, de 7 de marzo por la que se aprueba el modelo de Autoliquidación y las normas de gestión del Impuesto sobre la Afeción Medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsamada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

Se trata de dos Sentencias dictadas por el TSJCyL que nos hemos permitido analizar conjuntamente en la medida en que las mismas analizan el mismo tema, esto es, la adecuación de la denominada “ecotasa” de Castilla y León al ordenamiento tributario y su incompatibilidad con otros tributos de carácter local.

En este caso concreto, dos compañías titulares de parques eólicos impugnan el contenido de la Orden HAC/112/2012, de 7 de marzo al entender que misma era nula y solicitaron asimismo al Tribunal que procediese a plantear una cuestión de inconstitucionalidad de la Ley de Castilla y León 1/2012, de 28 de febrero por la que se creó este impuesto.

Tras analizar el régimen aplicable a este impuesto, el TSJCyL entra a analizar las cuestiones planteadas y, en concreto, la procedencia o no de la cuestión de inconstitucionalidad solicitada por la parte demandante. El TSJCyL considera que no procede la interposición de esta cuestión ya que esta normativa no vulnera ninguno de los preceptos recogidos en la Constitución Española.

En cuanto a la vulneración de lo previsto en el artículo 6.3 de la LOFCA, el TSJCyL recuerda que en la redacción original de este artículo, se establecían dos límites al establecimiento de tributos por parte de las Comunidades Autónomas, a saber, un primer límite en donde se prohibía el establecimiento de tributos que recayesen sobre hechos impositivos previamente gravados por el Estado y, un segundo límite que en este caso impedía la creación de nuevos tributos por parte de las Comunidades Autónomas relacionados con materias impositivas o tributarias cuya regulación se encontraba reservada a las Corporaciones Locales. El TSJCyL hace un análisis de la jurisprudencia existente en este sentido y concluye que la materia imponible es toda aquella fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decide someter a imposición mientras que por contar, el hecho imponible no es más que un acto o presupuesto previsto por Ley cuya realización provoca el nacimiento de una deuda tributaria. Por lo tanto, el concepto materia imponible estaría por encima del concepto hecho imponible.

Ahora bien, estos dos límites desaparecen tal y como fueron conceptuados originalmente, desaparecen ya que como consecuencia de la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA, modificación introducida por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, a día de hoy, el poder tributario propio de las Comunidades Autónomas encuentra sus límites en la creación de nuevos hechos impositivos que hayan sido previamente creados bien por el Estado o, en su caso, por las Corporaciones locales. En consecuencia, dicha modificación amplía el nivel competencial de las Comunidad Autónomas en lo que se refiere a la creación de impuestos.

A juicio del TSJCyL y de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la nueva redacción del artículo 6.3 de la LOFCA no tiene por objeto impedir que las Comunidades Autónomas creen tributos propios sobre materias previamente gravadas por el Estado o las Corporaciones Locales sino que lo que se prohíbe es una duplicidad de hechos impositivos o en su caso, una prohibición de doble imposición.

Así las cosas, el TSJCyL pasa a analizar la incompatibilidad de este impuesto con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y concluye diciendo lo siguiente: i) la naturaleza de ambos impuestos es diferente; ii) en un caso el hecho imponible es la mera titularidad mientras que en el caso de la ecotasa el hecho imponible es la generación de afecciones e impactos visuales; iii) los sujetos pasivos son diferentes; iv) las bases impositivas se calculan de forma diferente, y finalmente, v) las normas de determinación de la cuota tributaria son totalmente diferentes. En consecuencia, el TSJCyL considera que no se trata de un hecho imponible idéntico por lo que no se vulnera lo previsto en el artículo 6.3 de la LOFCA.

Finalmente, respecto de la vulneración de una serie de artículos de la Constitución Española, el TSJCyL considera que no al no tener efectos retroactivos, no se ha vulnerado lo previsto en el artículo 9.3 de la Constitución Española, así como tampoco los artículos 14 y 31.3 de esta norma. Y en virtud de todo ello, decide desestimar sendos recursos.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 1 de septiembre de 2014 (CV2223-14): exención del impuesto sobre la electricidad.

Se plantea la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 64. Quinto, apartado 3 de la Ley 38/1992, por parte de una empresa que lleva a cabo dos actividades: la compra de minerales no metálicos, los cuales se molturan, mezcal, secan y micronizan para su comercialización y, la compra de minerales no metálicos para su venta directa a la industria del azulejo.

En su resolución a consulta, la DGT lleva a cabo un análisis de los procesos descritos por la consultante y finalmente concluye diciendo que únicamente la electricidad consumida en la realización de actividades como mezcla, molienda, micronizado, molturación y secado podrán beneficiarse de la exención del Impuesto sobre la electricidad. El resto de actividades (i.e. almacenado, secado, ensacado, carga y descarga y servicios auxiliares) no podrán beneficiarse de la exención.

En la medida en que solo exista un único punto de suministro de la electricidad, y que existan actividades parcialmente exentas, la empresa consultante deberá informar a su suministrador del porcentaje de energía eléctrica a recibir con exención, debiendo el suministrador proceder a regularizar las cuotas inicialmente exentas en caso de que existan diferencias *a posteriori*.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 1 de septiembre de 2014 (CV2225-14): exención del impuesto sobre la electricidad.

Se plantea la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 64. Quinto, apartado 3 de la Ley 38/1992, por parte de una empresa que lleva a cabo dos actividades: extracción de arenas y gravas; y clasificación y molienda de áridos y otros productos minerales.

Al igual que en el caso anterior, tras analizar en qué consisten las actividades desarrolladas por la consultante, la DGT concluye señalando que en este caso concreto, ninguna de dichas actividades puede encuadrarse dentro de la definición de proceso mineralógico en los términos previstos en la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, en concordancia con lo establecido en el artículo 2 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283 de 31 de octubre de 2003).

Es por ello que, en este caso concreto, no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 64. Quinto, apartado 3 de la Ley 38/1992.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 3 de septiembre de 2014 (CV2249-14): impuesto sobre gases fluorados. Sustitución de gas refrigerante.

Se pregunta sobre el régimen fiscal aplicable cuando se transforma una instalación frigorífica existente que funciona con gas refrigerante R-22 para que pueda utilizar otros gases refrigerantes (R-407), llevando el R-22 sustituido a un centro de gestión de residuos para su eliminación.

La DGT indica que en principio, el impuesto se devenga con la entrega de los gases destinados a cargar el equipo, siempre que se haya producido previamente la emisión de gases a la atmosfera.

Ahora bien, cuando lo que se realiza es una operación de sustitución de gases y no existe emisión de gases a la atmosfera, se trata de una operación no sujeta al impuesto en la medida en que de conformidad con el espíritu de la norma, no ha existido ningún impacto contaminante, siempre y cuando se pueda probar que se trata de la misma cantidad de gas refrigerante. Si por el contrario, se demuestra que la cantidad de gas recargado es superior a la del gas sustituido, la DGT señala que dicha operación de recarga estará sujeta al impuesto por la diferencia.

La DGT puntualiza señalando que si en el momento de realizar la sustitución se desconoce que se trata de una operación de sustitución o recarga, el impuesto se devengará por la totalidad del gas entregado, sin perjuicio de que con posterioridad pueda optarse a la devolución del impuesto. En paralelo recuerda las disposiciones aplicables a los casos en los que se produzcan modificaciones en las instalaciones que lleven a la consideración de las mismas como aparatos nuevos.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 11 de septiembre de 2014 (CV2411-14): impuesto sobre gases fluorados. Entregas a barcos que faenan en aguas internacionales. Exención.

Se plantea el régimen fiscal aplicable a las entregas de gases fluorados de efecto invernadero por parte de una empresa a un cliente español que recibe dichas entregas en dos buques, uno de ellos situado en el puerto de Vigo y el otro en Angola. Dichos suministros se efectúan al amparo de un DUA de exportación.

Analizada la operativa y la normativa aplicable, la DGT concluye diciendo que en el caso de la entrega de gases al barco situado en el puerto de Vigo estamos ante una operación sujeta pero exenta, mientras que, en el caso del buque situado en Angola, se trata de una operación no sujeta.