



Querido lector,

Tenemos el placer de remitirle nuestro Boletín Informativo nº 1 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 desde mayo de 2014 a 30 de junio de 2014.

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

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), Sala primera, de 15 de mayo de 2014 (asunto C/480-12). Deuda aduanera: nacimiento de una deuda aduanera como consecuencia de un incumplimiento en el régimen aduanero. Tránsito externo comunitario. Relación entre el nacimiento de la deuda aduanera y el nacimiento de las cuotas de IVA a la importación.

En octubre de 2005, la entidad recurrente solicitó la vinculación de un motor diésel al régimen de tránsito comunitario externo, estableciéndose en este sentido un plazo máximo para presentar el motor diésel en la oficina de destino. Dicho plazo no se cumplió y el motor se presentó ante la oficina de destino con un retraso de 17 días respecto del plazo inicialmente establecido. El inspector le dio la posibilidad a la empresa recurrente de aportar cualquier documento que pudiese justificar el retraso pero al no poder aportar prueba alguna, concluyó que el motor había sido sustraído a la vigilancia aduanera y por ello practicó la correspondiente liquidación en concepto de aranceles e IVA a la importación.

La entidad interesada recurrió en primera instancia dicha liquidación y dicho recurso fue estimado. No obstante lo anterior, el Ministerio de Finanzas holandés al no estar de acuerdo con la decisión tomada en primera instancia interpuso el correspondiente recurso de casación ante el órgano judicial correspondiente, el cual opta por plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE con el fin de aclarar las consecuencias jurídicas que deben derivarse de la superación del plazo establecido para la terminación de un tránsito y en virtud de que artículo ha de considerarse que se ha originado la deuda aduanera, si en virtud de lo dispuesto en el artículo 203 o bien el 204 del CAC.

En relación con esta cuestión, el TJUE recuerda que los artículos 203 y 204 del CAC tienen diferente ámbito de aplicación por cuanto que si bien en el caso del artículo 203 del CAC, la deuda aduanera se origina como consecuencia de la sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera, en el caso del artículo 204 del CAC, la deuda aduanera se genera como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones previstas en el régimen aduanera, sin efecto sobre la vigilancia aduanera, entrando este artículo en vigor en aquellos casos en los que no resulte de aplicación el artículo 203 del CAC.

Para el TJUE, el artículo 203 del CAC únicamente resulta aplicable en los casos en los que el deudor lleve a cabo cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos en el artículo 37, apartado 1, del Código aduanero. El TJUE recuerda que según la jurisprudencia, la aplicación del artículo 203 del Código aduanero está justificada cuando la desaparición de la mercancía suponga un riesgo de integración en el circuito económico de la Unión Europea.

Teniendo en cuenta este criterio y puesto que en el caso que nos ocupa, si bien con 17 días de retraso, la entidad recurrente procede a presentar el motor ante la oficina de destino, es claro que

no existe ningún riesgo de falta de integración del motor en el circuito económico de la UE, por lo que no resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 203 del CAC.

Delimitada la aplicación del artículo 204 del CAC el TJUE considera que de cara a que se origine una deuda aduanera en virtud de lo previsto en este artículo, no es necesario que los interesados faciliten a las autoridades aduaneras información sobre los motivos por los que se superó el plazo establecido o sobre el lugar donde permaneció la mercancía, durante el período que va entre la fecha de expiración del tránsito y la fecha de presentación efectiva de las mercancías en la aduana de destino.

En cuanto al nacimiento de las cuotas de IVA a la importación, el TJUE considera que lo primero que ha de comprobarse es si la mercancía fue o no objeto de importación en el sentido del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva. En relación con el régimen de tránsito externo, la Directiva considera efectuada la importación en el Estado Miembro en cuyo territorio el bien abandono el régimen de tránsito.

En paralelo, es necesario tener en cuenta que el artículo 866 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero establecen que cuando exista una deuda aduanera de importación en virtud de lo previsto en los artículos 203 y/o 204 del CAC y los derechos aduaneros de importación hayan sido pagados, la mercancía de que se trata de se considerará como mercancía comunitaria, sin ser necesaria la presentación de una declaración de despacho a libre práctica.

Por lo tanto, a juicio del TJUE, en el caso de autos, le corresponde al órgano jurisdiccional remitente el análisis de si la mercancía de que se trata abandonó o no el régimen de tránsito comunitario externo, dando lugar, en su caso al nacimiento de una deuda aduanera. Si la conclusión a la que se llega es que no se originó ninguna deuda aduanera, debería considerarse que no se produjo el devengo del IVA a la importación. Si por el contrario, analizados los datos se concluye que la citada mercancía abandonó el régimen de tránsito a la fecha de reexportación, debido al devengo de una deuda aduanera, debería considerarse que dicha mercancía ha sido objeto de importación a efectos del IVA, devengándose en consecuencia las correspondientes cuotas de IVA a la importación.

Consulta vinculante de la DGT de 8 de abril de 2014 (CV 0995-14)

La DGT analiza el caso de una empresa que introduce mercancía procedente de terceros países y sujeta en algunos casos al pago de unos derechos antidumping en un depósito distinto del aduanero. Dicha mercancía va a ser posteriormente objeto de entrega a compañías que se dedican fundamentalmente a la navegación aérea internacional. Se plantea la exención a efectos del IVA y, en su caso a efectos del pago de la deuda aduanera de importación, como consecuencia de la entrega de estos bienes a las compañías anteriormente citadas.

Respecto de la exención a efectos del IVA, la DGT reitera su doctrina en el sentido de que las salidas de un depósito distinto del aduanero con destino a su exportación no da lugar al hecho imponible importación. En la medida en que la salida se produce como consecuencia de una entrega de bienes exenta al tratarse de un avituallamiento, la DGT considera que en este caso prima el hecho imponible operación asimilada a la exportación y por lo tanto, dichas entregas de bienes estarían sujetas pero exentas de IVA.

En cuanto al pago de los derechos de aduanas (aranceles y en su caso antidumping), la DGT hace referencia a la Disposición adicional única de la Ley 16/2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre). Dicha Disposición adicional única introdujo un sistema de franquicias arancelarias para aquellas importaciones de bienes destinadas a operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de las disposiciones de la legislación nacional adoptadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148, letras a), b) y e), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre las mismas se encuentran las operaciones de entrega de bienes para el avituallamiento de buques y aeronaves.

La DGT considera que del tenor literal de la norma, la franquicia arancelaria se concederá a las mercancías destinadas al avituallamiento, con independencia del momento en que se realice tal avituallamiento, siendo únicamente relevante el destino de las mercancías. Así, la DGT dice lo siguiente:

“[...] la franquicia de derechos de importación está vinculada al destino de las mercancías importadas (sirva de ejemplo los siguientes supuestos: avituallamiento de buques afectos a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o el ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera; avituallamiento de navíos de guerra; avituallamiento de aeronaves utilizadas por compañías de navegación aérea que efectúen esencialmente un tráfico internacional remunerado). Siendo indiferente tanto el momento en el que se realiza el avituallamiento, ya sea inmediatamente después de la importación o en un momento posterior, como la persona que lo lleva a cabo, el propio importador o una tercera persona. [...]”

En consecuencia, si bien la importación de esta mercancía podrá beneficiarse de una exención tanto de derechos arancelarios como de exacciones de efecto equivalente, tales como los derechos de antidumping, su importación estará sujeta a medidas de control específico por parte de la Administración, debiendo en todo caso importar dicha mercancía a través del sistema previsto para los destinos especiales. Por lo tanto, será el Departamento de Aduanas e II.EE. el que se encargue de desarrollar un procedimiento específico para el despacho con franquicia de estas mercancías.

Consultas vinculantes de la DGT de 30 de mayo de 2014 (CV 1447-14 y CV 1449-14). Importación de grasas vegetales y animales. Exención. DDA.

Se analiza la posible aplicación de la exención a la importación por parte de una fábrica de biodiesel que importa grasas vegetales y animales como materia prima. Con independencia del uso que vaya a hacerse de dichas grasas, la DGT concluye que, de conformidad con la redacción actual de la Ley 37/1992, el régimen de Depósito Distinto del Aduanero resulta aplicable tanto a los bienes objeto de impuestos especiales como a todos aquellos que no sean susceptibles de ser introducidos dentro de un Depósito Aduanero. Por lo tanto, en el caso planteado, la DGT concluye que dicha importación podrá estar exenta y ello con independencia de las grasas vayan a ser utilizadas en la fabricación de biodiesel.

B. Aduanas

Novedades legislativas en materia de aduanas

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

El pasado miércoles 14 de mayo de 2014 se publicó en el BOE la norma de referencia, entrando en vigor el 15 de mayo de 2014. Este nuevo Real Decreto incorpora, por un lado, el contenido de las Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en relación con la condición de representante aduanero, y por otro, a establecer una serie de modificaciones técnicas con el fin de regular de forma más explícita la figura del representante aduanero y su relación con las autoridades aduaneras.

Como principal modificación, se establece que podrán ser representantes aduaneros tanto las personas físicas como jurídicas establecidas en la UE, siendo en todo caso necesario contar con una determinada capacitación. A su vez, se establece la obligación de constar inscritos en el Registro de Representantes Aduaneros del Departamento de Aduanas e II.EE. de la AEAT.

En cuanto a la acreditación de la capacitación, habrá que distinguir entre las personas físicas y las personas jurídicas. En el primer caso, esto es, las personas físicas, las mismas deberán superar una serie de exámenes cuyas materias se encuentran enumeradas en la Norma.

Respecto de las personas jurídicas, se entiende que este requisito de capacitación se cumplirá siempre y cuando al menos uno de los representantes de la Compañía o, en su caso, un apoderado ante la Aduana, cuenten con la correspondiente capacitación. Señalar que en este último caso, el apoderado deberá contar con un contrato laboral y no podrán ser representantes legales o voluntarios de otros representantes aduaneros, por lo que se les exige de facto una exclusividad.

Cuando se modifique su condición o se sustituya a los representantes legales o voluntarios ante la Aduana, las nuevas personas físicas que tengan tal condición deberán como mínimo reunir los requisitos previstos para ser representante aduanero. En cualquier caso, dichos requisitos deberán cumplirse a más tardar el 1 de enero de 2020.

Respecto de la inscripción en el Registro anteriormente mencionado, señalar que la misma se realizará de oficio salvo en los siguientes casos: i) en aquellos casos de personas físicas que durante los tres años anteriores a la entrada en vigor de esta normativa, hubieran firmado con regularidad, declaraciones como apoderados y mantenido una relación laboral con personas o entidades habilitadas por el Departamento de Aduanas para presentar declaraciones ante la Aduana; ii) las personas jurídicas; iii) los representantes aduaneros establecidos en otros Estados Miembros, y finalmente, iv) los OEA.

Una vez registrados, se establece la obligación de que todos los representantes aduaneros presenten todas las comunicaciones por vía electrónica, utilizando la firma electrónica del representante aduanero declarante, suprimiéndose así la obligación de solicitar la aplicación del denominado sistema EDI.

En cuanto al representante aduanero que actúe en nombre propio y por cuenta propia (representación indirecta), se introduce una Disposición adicional primera, que establece la exigencia de constitución de una garantía con el fin de asegurar el pago de una deuda aduanera y fiscal, pudiendo optar por una garantía global. En estos casos, el representante aduanero tendrá la condición de deudor solidario en el pago de las deudas aduanero y fiscal, siendo así que en el texto de la garantía será necesario especificar que la entidad garante responderá solidariamente con el deudor de la deuda aduanera y con el sujeto pasivo del resto de los tributos exigibles.

Respecto de la garantía en el caso de presentación de declaraciones por medio de representante, se establece que siempre y cuando sea exigible el pago de una garantía, la misma deberá prestarla para la deuda aduanera el deudor y para el resto de los tributos el sujeto pasivo, pudiendo en todo caso ser constituida por el representante aduanero, cualquier que sea la modalidad de representación elegida.

Comunicación de la Comisión relativa al reembolso de los derechos antidumping publicada el 29 de mayo de 2014 ((2014/C 164/09).

El pasado 29 de mayo de 2014 se publica una Comunicación de la Comisión con el fin de establecer un procedimiento de reembolso de los derechos antidumping pagados, siempre y cuando se demuestre que el margen de dumping a partir del cual se establecieron los derechos ha sido eliminado o reducido.

Tienen derecho a solicitar la devolución cualquier importador que haya importado bienes en la UE gravados con derechos antidumping, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha de imposición de medidas antidumping definitivas o bien a partir de la fecha en la que las autoridades aduaneras notificaron la deuda aduanera al solicitante.

En la Comunicación, se establece la exigencia de que el importador solicitante se asegure de que el productor exportador ha cumplimentado o cumplimente un cuestionario relativo a un amplio abanico de datos comerciales durante un período representativo definido en el pasado y, que este, acepta el examen de dicha información, incluida una inspección *in situ*.

En este sentido, la disposición establece que un productor exportador no podrá “cooperar parcialmente”, presentando solamente datos selectivos porque se determinaría que en realidad no ha cooperado y se rechazaría la solicitud de reembolso.

En el texto de la Comunicación se incluye un formulario de devolución así como un cuadro de transacciones de importación, junto con las correspondientes notas explicativas para ayudar a que éstos sean cumplimentados. También se detalla cómo debe presentarse formalmente la solicitud, ante quién ha de hacerse, los distintos plazos existentes, las pruebas exigidas al solicitante y se describe cómo realiza la Comisión la evaluación de la solicitud, que se llevará normalmente a cabo durante un período de 12 a 18 meses como máximo, pudiendo obtener una devolución total o parcial de los derechos antidumping abonados, en su caso.

Ley 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias.

Con efectos 1 de julio de 2014, entran en vigor las modificaciones aplicables al Arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias (i.e. el AIEM) que forma parte del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

El AIEM constituye una ayuda de Estado y para que como tal siga cumpliendo plenamente los objetivos para los que fue establecido, el pasado 12 de junio de 2014, se adopta la Decisión nº 377/2014/UE por parte del Consejo de la UE sobre el impuesto AIEM aplicable en las islas Canarias, autorizando nuevamente a España a aplicar, hasta el 31 de diciembre de 2020, exenciones o reducciones del AIEM a determinados productos fabricados en las Islas Canarias.

Esta nueva Ley modifica la lista de bienes corporales que quedan sujetos a este arbitrio (ver Anexo I de la norma) y por otro lado, modifica las exenciones que existían anteriormente, bien porque las elimina para aquellos productos para los cuales no existe actualmente un volumen de producción local significativo y no hay expectativas de que exista, bien porque las crea respecto de aquellos nuevos productos que han alcanzado un volumen de producción local significativo o que tienen sólidas expectativas de hacerlo. Asimismo, se ha revisado la clasificación de los productos en las distintas categorías teniendo en cuenta las necesidades actuales del sector industrial. Así, el vino pasa a estar gravado al 5%.

Se crean nuevos tipos de gravamen aplicables a los distintos productos en función de su clasificación, y aplicables tanto a los casos de entregas de bienes como de importaciones: el 5%, el 10%, el 15% o el 25%, así como un tipo específico correspondiente a los productos derivados del petróleo. Respecto de los cigarrillos, se establece un tipo mínimo de carácter específico (18€ por cada 1.000 cigarrillos).

Aplicación del Convenio TIR con Rusia

El pasado 30 de noviembre de 2013, el Servicio Federal de Aduanas de Rusia (FCS) anunció una prórroga del acuerdo con la entidad garante rusa -ASMAP- hasta el día 1 de julio de 2014, fecha a partir de la cual dejaría de aplicarse en Convenio TIR en Rusia.

El pasado 30 de junio de 2014, el Servicio de Aduanas de la Federación rusa notificó oficialmente a la entidad garante ASMAP la extensión de su contrato hasta el próximo 30 de noviembre de 2014.

De acuerdo con lo anterior, el régimen TIR en Rusia continúa siendo de aplicación. No obstante, conviene tener en cuenta que el retraso en la comunicación de la extensión del régimen TIR por parte de FCS puede ocasionar inconvenientes a los operadores que realicen este tipo de tráfico al menos en los primeros días de este mes de julio.

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de aduanas

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), Sala sexta, de 12 de junio de 2014 (asunto C/75-13, SEK Zollagentur GmbH). Deuda aduanera. Sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos a la importación.

El 15 de enero de 2010, se introdujeron unos portabicicletas en el territorio aduanero de la Unión Europea que fueron almacenadas con carácter temporal en un almacén de depósito temporal. El 17 de enero de 2010, dichos portabicicletas fueron vinculados al régimen de tránsito comunitario externo produciéndose el levante de las mercancías el mismo día.

A la recepción de las mercancías, el destinatario comprobó que los portabicicletas no estaban incluidos en el envío y procedió a informar de ello a la aduana de destino, la cual se puso en contacto con el remitente con el fin de comprobar la localización de la mercancía. En este sentido, el remitente le informó de que por problemas de logística, finalmente los portabicicletas no habían sido cargados y que estaban todavía almacenados en el almacén de depósito temporal pendientes de su carga y remisión, los cuales fueron finalmente remitidos en febrero de 2010, pagando los correspondientes aranceles a la importación a su llegada en el punto de destino pactado.

Las autoridades aduaneras alemanas consideraron que con motivo del incumplimiento acaecido en el primer envío, se había producido una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera y, procedieron a practicar la correspondiente liquidación de aranceles, ello con independencia de que dicha mercancía pagó los aranceles en el momento en que se produjo el despacho a consumo.

La Compañía procedió a recurrir esta liquidación al entender que los derechos liquidados no eran legalmente debidos en la medida en que el procedimiento de tránsito se inició en el momento en que los portabicicletas salieron del almacén, con independencia de la declaración realizada.

Dicha reclamación fue desestimada, motivo por el cual la entidad recurrió en casación antes el Tribunal, el cual procedió a interponer la correspondiente cuestión prejudicial con el fin de dilucidar si los artículos 50 y 203 del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que ha de considerarse que una mercancía que se encuentra en depósito temporal ha sido sustraída a la vigilancia aduanera cuando ha sido declarada en régimen de tránsito comunitario externo y, a pesar de haberse presentado los documentos de tránsito en la aduana de destino, dicha mercancía no ha abandonado el depósito y no ha sido presentada ante dicha aduana. En caso de que la respuesta fuese afirmativa, el Tribunal plantea quien sería el deudor.

Respecto de la primera cuestión planteada, el TJUE recuerda que en base a la Sentencia Codirex Expeditie, asunto C-542/11, el artículo 50 del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que las mercancías no comunitarias que han sido objeto de una declaración aduanera admitida por las autoridades aduaneras para su inclusión en el régimen aduanero de tránsito comunitario externo y que tienen el estatuto de mercancías en depósito temporal se incluyen en dicho régimen aduanero y, por tanto, reciben un destino aduanero en el momento de la concesión del levante de dichas mercancías.

Por lo tanto, en el caso de autos, en la medida en que de la documentación que obra en el expediente se deduce que las mercancías fueron objeto de levante, lo cierto es que las mismas fueron incluidas en el régimen de tránsito externo. Por lo tanto, a juicio del TJUE la primera cuestión debe reformularse en el sentido de si una mercancía que no ha abandonado el depósito

puede ser sustraída realmente a la vigilancia aduanera cuando los documentos de tránsito han sido presentados a la aduana de destino.

Resolución del TEAC de fecha 24 de abril de 2014. Validez de pruebas con posterioridad al levante de las mercancías. Pruebas de análisis de laboratorio de muestras sobre otras mercancías idénticas, realizados con posterioridad al levante de las mercancías.

En los años 2007 a 2009, la entidad recurrente realizó una serie de importaciones de mercancía, todas ellas procedentes del mismo proveedor y siempre bajo la partida arancelaria 30.05 que llevaba asociado un tipo arancelario del 0% así como un tipo de IVA a la importación reducido del 7%.

Como consecuencia de un control realizado por la Aduana de despacho en relación con unos determinados importaciones, se llevaron a cabo los correspondientes análisis por el Laboratorio de Aduanas en donde se concluyó que las partidas arancelarias correctas a declarar en el momento de la importación deberían haber sido la 52.08.21.10.00 y la 63.07.90.99.99. Ambas partidas llevaban asociada la aplicación de un arancel a la importación así como la aplicación del tipo general de IVA, esto es, el 16%.

Como consecuencia del resultado de los análisis, la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de Barcelona procede a practicar una liquidación provisional en concepto de aranceles e IVA a la importación, en relación con todas las importaciones de mercancía idéntica y procedente del mismo distribuidor, e importada durante los años 2007 a 2009.

Con independencia de que en la Resolución se analicen otras cuestiones de trascendencia tributaria, en relación con la validez de las pruebas con posterioridad al levante de las mercancías, el TEAC se remite a su Doctrina plasmada en su Resolución de 19 de septiembre de 2013, en donde ya se pronunció en relación con un tema muy similar.

A juicio del TEAC, de cara a poder aplicar los resultados de los análisis llevados a cabo por el Laboratorio de Aduanas en relación con una mercancía similar, procedente del mismo proveedor y cuyo levante tuvo lugar antes de realizarse dicho análisis por el Laboratorio de Aduanas, es necesario determinar si se trata o no de mercancías idénticas.

Para ello, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Barcelona, debió de llevar a cabo una actividad probatoria suficiente que, a juicio del TEAC, en el caso objeto de análisis no lo fue.

En este sentido, el TEAC considera en su Resolución lo siguiente:

“[...] Por tanto, si bien las importaciones se han realizado por el mismo importador, proceden del mismo proveedor y se ha utilizado la misma clasificación arancelaria, esto no es suficiente para entender que las mercancías importadas son idénticas. Por el contrario, el hecho de que las mercancías se describan de forma tan vaga y poco precisa en ambos casos, dado que no se puedan identificar elementos como la masa, el peso o el precio en los boletines de análisis, y que la presunción que se pretenda realizar sea extender las conclusiones de 19 boletines de análisis de importaciones efectuados en el año 2009 a 198 importaciones

que corresponden al periodo comprendido entre el año 2007 y el 2009, impide que pueda considerarse que se trata de mercancías idénticas.

Todo lo expuesto permite a este Tribunal concluir que, en el presente caso, la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no efectuó la suficiente actividad probatoria caso por caso, como así requiere la resolución citada de este Tribunal en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, que permita garantizar la identidad entre las mercancías importadas objeto de regularización y las importadas con posterioridad que fueron objeto de análisis, por lo que procede estimar la alegación de la reclamante y anular el acuerdo impugnado.[...]

Resolución del TEAC de 25 de mayo de 2014. Alcance del valor vinculante de las consultas del 11 del Código Aduanero Comunitario realizadas a las autoridades aduaneras. Contracción a posteriori en caso de consultas no vinculantes: aplicación del artículo 220.2.b) del CAC. Unificación de doctrina

Una empresa lleva a cabo una serie de compras de mercancías en el año 2008 que son embarcadas en Shanghái con destino a España en enero de 2009. En el mes de febrero de 2009, el importador presenta un escrito ante el Departamento de Aduanas e II.EE. solicitando una aclaración respecto del momento de entrada en vigor de lo dispuesto en el Reglamento CE 91/2009 que se publicó el 31 de enero de 2009 y que establecía la aplicación de una serie de derechos antidumping aplicables a la mercancía objeto de importación.

En contestación a su consulta, el Departamento de Aduanas e II.EE. concluyó que dicho Reglamento resultaría de aplicación a todos los envíos que salieran de China cuando el Reglamento ya estuviera en vigor, esto es a partir del 1 de febrero de 2009.

Siguiendo el criterio señalado por el Departamento, la entidad importadora procedió a importar las partidas que fueron embarcadas en enero de 2009. Como consecuencia de una revisión *a posteriori* de los DUA's, la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. procede a practicar una regularización en relación con dichas importaciones por el concepto derechos antidumping (85%).

Dicha liquidación fue recurrida por el importador ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional del País Vasco (en adelante, TEARPV), argumentando fundamentalmente que no procedía la liquidación de los derechos antidumping, en la medida en que presentó la correspondiente consulta al Departamento de Aduanas e II.EE. que se resolvió de forma negativa, ya que en la medida en que la mercancía salió de China en enero de 2009 y a esa fecha no estaba en vigor el Reglamento de referencia, no resultaban aplicables los derechos antidumping.

El TEARPV en primera instancia dio la razón a la entidad recurrente si bien consideró que en el caso que nos ocupa no procedía la aplicación de lo previsto en el artículo 220.2.b) del Reglamento CE 2913/ 92 del Consejo, de 12 de Octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC). A su juicio, en este caso no existió error por parte de las autoridades aduaneras sino que la anulación de las liquidaciones practicadas tenía sentido y ello en base al artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria que establece los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas. En este sentido, el TEARPV consideró que la

contestación a la consulta planteada por el importador era vinculante, motivo por el cual, no procedía la recaudación *a posteriori* de los derechos antidumping.

No conforme con este criterio, la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE. presentó el correspondiente recurso extraordinario de unificación de doctrina, alegando, entre otras cosas que, en el caso objeto de análisis, no resulta de aplicación lo previsto en relación con los efectos a contestaciones a consultas tributarias escritas previsto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Así, a juicio de la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE., en materia de aduanas sólo existen dos tipos de consultas vinculantes que son las relativas a la clasificación y el origen de la mercancía, todo ello en virtud de lo previsto en los artículos 11 y siguientes del Reglamento CE 2913/ 92 del Consejo, de 12 de Octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC). Por lo tanto, en la medida en que la consulta planteada por el importador no estaba relacionada ni con temas de clasificación arancelaria, ni con temas de origen, lo cierto es que de acuerdo con la normativa aplicable, dicha contestación no tenía carácter vinculante para la Administración, pudiendo en su caso practicar las correspondientes liquidaciones sin necesidad de atenerse al contenido de la consulta presentada en su momento por el importador.

No obstante lo anterior, el TEAC estima parcialmente el recurso extraordinario presentado por la Directora del Departamento de Aduanas e II.EE. ya que a su juicio, no procedía practicar la correspondiente liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 2200.2.b) del CAC. Así, el TEAC resuelve diciendo lo siguiente:

“[...] Las contestaciones a consultas efectuadas a las autoridades aduaneras al amparo del artículo 11 del Código Aduanero Comunitario, vinculan a dichas autoridades únicamente en materia de clasificación arancelaria o en materia de origen, en los términos previstos en el artículo 12 del mismo Código. Sin perjuicio de lo anterior, aun cuando la contestación a una consulta no sea vinculante al amparo del artículo 11 del Código Aduanero Comunitario, si posteriormente tiene lugar la contracción a posteriori es de aplicación la normativa del artículo 220.2.b) del Código Aduanero Comunitario, no procediendo tal contracción cuando se cumplan los requisitos de este precepto.[...]”

Consulta no vinculante de la DGT 10 de abril de 2014 (C0007-14): Régimen de perfeccionamiento activo. Reparación de buques.

Se plantea si una empresa que realiza reparaciones. Modificaciones y puestas a punto de embarcaciones y buques de recreo no comunitarios puede realizar dichas operaciones bajo el régimen de perfeccionamiento activo, sin que sea necesaria la constitución de un aval que garantice el pago de la deuda aduanera en relación con aquellas operaciones realizadas en la embarcación.

La DGT señala que de acuerdo con la normativa aduanera, sólo pueden acogerse al régimen de perfeccionamiento activo aquellas mercancías no comunitarias que estén sujetas al pago de derechos a la importación.

En el caso analizado, resulta que las embarcaciones objeto de consulta no están sujetas al pago de derechos arancelarios, razón por la cual la DGT considera que no son susceptibles de poderse acoger al régimen de perfeccionamiento activo.

En cuanto a la posibilidad de solicitar una exención en la aportación de garantías respecto de las operaciones que pudieran llevarse a cabo bajo el régimen de perfeccionamiento activo, la DGT indica que de conformidad con la normativa aduanera aplicable, dicha exención deberá ser autorizada por el Departamento de Aduanas e II.EE. que es quien tiene la potestad en esta materia.

C. Impuestos Especiales

Novedades legislativas en materia de II.EE.

Presentación electrónica de Documentos Administrativos de Acompañamiento en el caso de exportaciones.

Desde el 1 de enero de 2014, el ARC del correspondiente documento electrónico de acompañamiento debía declararse en la casilla 44 del DUA de exportación cuando se tratara de un movimiento nacional en régimen suspensivo, y en la casilla 40 cuando la exportación conllevara movimientos intracomunitarios en régimen suspensivo. Este tratamiento diferenciado ha generado numerosos errores.

A partir del 15 de julio de 2014, en la admisión de la declaración de exportación de productos objeto de II.EE. en régimen suspensivo, se validará que en la casilla 40 del DUA de exportación aparezca el ARC que corresponda tanto para las salidas nacionales como para las salida por otro Estado Miembro.

En consecuencia, a partir del próximo 15 de julio de 2014, se rechazarán los DUAS de exportación de productos objeto de los Impuestos Especiales en los que no se haya consignado, en la casilla 40, el ARC correspondiente a la operación.

A este respecto se recuerda que en el caso de exportación por aduana de otro Estado Miembro y por consiguiente, de circulación intracomunitaria (código 126) el ARC debe ser el del EMCS europeo. En el supuesto de salida por aduana española y por consiguiente, circulación en régimen suspensivo dentro de España (códigos 122 y 123), el ARC será el del EMCS nacional.

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales II.EE.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 3 de abril de 2014, asuntos acumulados C-43/13 y C-44/13, caso Kronos Titan. Imposición de los productos energéticos. Productos no mencionados en la Directiva 2003/96/CE y concepto de “combustible o carburante equivalente”

La entidad alemana Kronos fabrica polvo de dióxido de titanio, denominado «pigmento blanco». Para provocar la reacción química deseada, la temperatura debe alcanzar los 1.650 grados Celsius. Kronos obtiene esa temperatura pulverizando tolueno en el oxígeno insuflado en un quemador.

Por su parte, la entidad RRBS fabrica revestimientos para superficies empleando un procedimiento térmico. A tal efecto, utiliza *white spirit* adquirido en bidones no sujetos a gravamen (subpartida 2710 11 21 de la NC) y el aceite ligero Exxsol D60 incluido en la misma partida como combustibles.

En ambos casos, ambas entidades habían presentado las correspondientes liquidaciones en concepto de impuesto sobre la energía, si bien aplicando el tipo impositivo que de conformidad con su criterio se aproximaba lo máximo posible a su naturaleza y finalidad de uso. Por su parte la Administración alemana procedió a regularizar la situación de ambas entidades, al considerar que los tipos impositivos declarados no eran los aplicables. Ambas compañías procedieron a recurrir el importe de las liquidaciones practicadas por la Administración alemana ante los tribunales que procedieron a presentar una cuestión prejudicial con el fin de aclarar si la Directiva 2003/96 exige que en la imposición de productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se aplique un tipo impositivo que el Derecho nacional ha establecido para la utilización de un producto energético como combustible, siempre que dicho producto energético distinto también sea utilizado como combustible.

Adicionalmente, el Tribunal alemán plantea una segunda cuestión para el caso en que el producto energético distinto sea equivalente a un producto energético determinado en su utilización como combustible. En estos casos, el tribunal alemán plantea si puede aplicarse el tipo impositivo establecido en el Derecho nacional para este último producto energético, aunque se trate de un tipo impositivo uniforme que no considera la utilización como carburante o como combustible.

El TJUE acota la cuestión prejudicial ya que a su juicio, lo que el Tribunal plantea es que se dilucide cómo debe interpretarse el requisito que figura en el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96, según el cual los productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo aplicable al combustible o al carburante equivalente.

En primer lugar, el TJUE recuerda que la sistemática de la Directiva 2003/96 se basa en una distinción neta entre los carburantes y los combustibles en función, en particular, del criterio de la utilización. Por lo tanto, es la diferencia entre los carburantes y los combustibles y, en particular su finalidad o uso lo que determina el nivel mínimo de imposición.

En este sentido, el TJUE indica que todos los Estados Miembros están obligados a aplicar tipos impositivos diferentes para un mismo producto en función de si el mismo es utilizado como carburante o como combustible, no pudiendo un mismo producto ser gravado en algunos Estados Miembros como carburante y en otros como combustible.

Por lo tanto, antes de poder responder a la cuestión planteada, el TJUE considera que resulta esencial aclarar la finalidad del producto, esto es, si va a ser utilizado como carburante o como combustible con el fin de identificar el producto equivalente. Así, el TJUE dice lo siguiente:

“[...] debe determinarse, en primer lugar, en función de la utilización, como combustible o como carburante, que se haga del producto en cuestión, antes de identificar el carburante o el combustible que figura en el cuadro pertinente del anexo I de la Directiva 2003/96 al que sustituye dicho producto efectivamente en su utilización o, en su defecto, el que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, le resulte más próximo. [...]”

Así, el TJUE considera que el hecho de que los productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición deban gravarse en función de su utilización, con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible o al carburante equivalente, debe interpretarse en el sentido de que, en una primera fase, procede determinar si el producto de que se trata se utiliza como carburante o como combustible antes de identificar, en una segunda fase, el carburante o el combustible, de entre los que figuran en el correspondiente cuadro del anexo I de dicha Directiva, al que, según los casos, sustituye efectivamente en su utilización o, en su defecto, el carburante o el combustible de entre aquellos que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, le resulte más próximo.

Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014. Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos. Céntimo sanitario. Devolución.

En octubre de 2009 la entidad recurrente solicitó la devolución de un determinado importe cuya repercusión había soportado en concepto de Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos, al entender que el mismo resultaba contrario a lo dispuesto en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de circulación y control de los productos objeto de impuestos especiales, como señaló en su momento la Comisión Europea en su dictamen motivado de 6 de mayo de 2008 en el marco del expediente 2002/2315.

Dicha solicitud fue desestimada en primera instancia por la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de la Delegación de Madrid de la AEAT, sobre la base de que en la fecha de la solicitud este impuesto era plenamente vigente y aplicable en el ordenamiento jurídico español, puesto que los dictámenes de la Comisión Europea no son vinculantes para los Estados miembros de la Unión Europea destinatarios de los mismos, por lo que no procedía la rectificación de las liquidaciones solicitada y, en consecuencia, no concurría ninguno de los supuestos de hecho que determinan la existencia de ingresos indebidos.

Adicionalmente, la Dependencia de Aduanas señala que a la fecha de comunicación de su Resolución no existía ninguna Sentencia que declarase este impuesto inconstitucional y que, en caso de que dicho impuesto fuese considerado contrario al Derecho comunitario, sería el Estado Español o en su caso, una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), los que deberían pronunciarse al respecto y en concreto, determinar los efectos retroactivos de esa decisión. No conforme con el contenido de este Acuerdo, la entidad procedió a presentar la correspondiente reclamación económico- administrativa ante el TEAC en diciembre de 2009.

A juicio del TEAC, en el caso que nos ocupa la cuestión se centra en determinar si la resolución Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Madrid de la AEAT fue o no ajustada a derecho. Y para ello, lo primero que analiza el TEAC es la competencia de los órganos de la AEAT, tanto en su esfera material como territorial, para resolver este tipo de solicitudes.

Para el TEAC, la competencia material para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos efectuadas a través de las mismas corresponderá a la Administración que sea competente para la gestión de las

correspondientes autoliquidaciones, con independencia de quien inicie el procedimiento: si el sujeto pasivo que presentó las autoliquidaciones o el que soportó económicamente la repercusión del impuesto.

En cuanto a la competencia territorial, el TEAC considera que por regla general, en principio, será competente para resolver el procedimiento el órgano que ostente la competencia sobre el obligado tributario que efectuó la repercusión del impuesto. Sin embargo, en aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada resulte acreditado que no procede la rectificación de la autoliquidación, la resolución del procedimiento será competencia del órgano que según la normativa de organización fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento.

Entrando ya en el fondo de la cuestión, el TEAC se hace eco de la Sentencia dictada por el TJUE el pasado 27 de febrero de 2014, en donde se declaró la nulidad del impuesto al ser contrario a las disposiciones comunitarias. El TJUE en su Sentencia consideró que no procedía la limitación de los efectos temporales de esta Sentencia siendo así que, en principio, en el caso analizado por el TEAC los importes abonados por el interesado deberían ser susceptibles de devolución. Ahora bien, dado que en el expediente no consta el análisis realizado por la Administración en relación con la concurrencia o no de los requisitos formales para proceder a acordar la devolución, el TEAC decide reponer actuaciones y remite de nuevo el expediente a la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de la Delegación de Madrid con el fin de que procedan a analizar estas cuestiones.

Consulta vinculante de la DGT de 23 de abril de 2014 (CV1144-14): cigarrillos electrónicos

Se plantea la sujeción al Impuesto sobre las labores del tabaco de unos cigarrillos electrónicos que compuestos por una batería, un atomizador, una boquilla y un cartucho que contiene una solución líquida de nicotina. El usuario inhala o presiona un botón para activar el microprocesador que atomiza el líquido del cartucho, inyectando gotitas de líquido en el aire que fluye y produciéndose vapor de agua. A diferencia del cigarrillo convencional, en el "cigarrillo electrónico" comercializado no se produce combustión.

La DGT considera que los productos objeto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco están constituidos por labores destinadas a ser fumadas, sean elaboradas con tabaco o con sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco.

Por lo tanto, los productos que no son fumados no son objeto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y su fabricación o importación no están sujetas al mismo. En consecuencia, la DGT concluye como sigue: "[...] en la medida en que los "cigarrillos electrónicos" que comercializa la consultante no se utilicen mediante combustión de una sustancia y expulsión del humo producido, no son productos "para fumar" y no están sujetos al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, aunque contengan nicotina.[...]"

Consulta vinculante de la DGT 27 de mayo de 2014 (C1407-14): Modelo 548. Clientes extranjeros. Obligación de contar con un NIF español.

Se plantea la necesidad de que los clientes extranjeros de un depósito fiscal estén obligados a obtener un NIF en la medida en que dicho dato debe constar recogido en el modelo 548.

La DGT considera que en la medida en que los clientes extranjeros del depósito fiscal para los que éste ha realizado el almacenamiento en régimen suspensivo y que están obligados a soportar la repercusión del impuesto especial, mantienen con el depositario autorizado relaciones con trascendencia tributaria, y por lo tanto, obligatoriamente disponer de un número de identificación fiscal aunque sean extranjeros.

Consulta vinculante de la DGT 28 de mayo de 2014 (C1423-14): almacenes fiscales de hidrocarburos. Entregas de GLP. Suministros directos.

Se plantea la posibilidad de acogerse al sistema de suministros directos recogido en el artículo 27.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, pero realizando los suministros desde otro almacén fiscal en lugar de desde una fábrica o depósito fiscal.

La DGT concluye diciendo que la autorización que concede la oficina gestora estará estrictamente limitada a los suministros directos que se produzcan desde la fábrica o el depósito fiscal que aparecen recogidos en la misma, no pudiendo ser realizados desde un almacén fiscal.

D. Impuestos Medioambientales y Energía

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales: impuestos medioambientales y energía

Consulta vinculante de la DGT 21 de marzo de 2014 (CV0788-14): impuesto sobre los gases fluorados

Una empresa realiza determinadas modificaciones en una instalación en virtud de las cuales dicha instalación pasa a tener la calificación de instalación nueva. Se plantea si la carga de gas fluorado efectuado en dicha instalación está o no exenta de este impuesto y el tratamiento que debe darse al supuesto en donde la instaladora está introduciendo un determinado tipo de gas en la instalación y extrayendo al mismo tiempo, otro tipo de gas diferente al introducido.

En cuanto a la primera carga de una instalación renovada, la DGT considera que siempre y cuando, como consecuencia de las modificaciones llevadas a cabo en una instalación, esta pase a tener la consideración de nueva instalación, la entrega de gas fluorado, estará exenta siempre que dicho gas se encuentre dentro del ámbito objetivo del Impuesto y que vaya a ser destinado a la carga de dichos equipos o aparatos y que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 10 y

14 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre.

Respecto de la segunda cuestión planteada, la DGT considera que conforme a lo señalado en la norma reguladora del impuesto, se deberá producir el devengo del impuesto en la entrega de los gases destinados a la carga del equipo en la medida en la que se haya producido previamente una emisión de gases a la atmósfera.

Por el contrario, cuando se extrae el gas de un equipo y, posteriormente, se procede a efectuar una nueva carga de gas en el mismo, nos encontramos ante una mera operación de sustitución de gases en los que no se ha producido emisión alguna.

Así, a juicio de la DGT, a pesar a que dicha operación no está contemplada expresamente en la norma, esta debe interpretarse en consonancia con el objetivo que se pretende conseguir con dicho impuesto: evitar la emisión de gases a la atmósfera.

Por lo tanto, la cantidad de gas que haya sido objeto de entrega para efectuar la recarga en un equipo del que previamente se haya extraído la misma cantidad de dicho gas o de otro sujeto al impuesto y se acredite haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente no resultará gravada por el impuesto. Sin embargo, cuando la cantidad de gas que se haya recargado es superior a la retirada, se tributará por la diferencia.

No obstante, en el momento del devengo del impuesto, por la entrega de los gases fluorados, se ignore la cantidad de gases a retirar y, por ende, se desconozca si nos encontramos ante una operación de sustitución o ante una operación de recarga, se devengará el pago del impuesto por la totalidad de la entrega del gas fluorado; sin perjuicio de que con posterioridad, una vez se tenga constancia del gas retirado, se solicite al devolución del impuesto conforme a lo señalado en el artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre.

Consulta vinculante de la DGT 30 de mayo de 2014 (CV1442-14): impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Sujeto pasivo del impuesto. Base imponible y devengo.

En este caso se analiza por parte de la DGT quien es el sujeto pasivo del impuesto, la base imponible y el devengo del impuesto en un supuesto en donde la planta de producción inscrita en el RAIPRE pertenece a dos socios, teniendo en cuenta que la totalidad de la energía producida es adquirida por uno de los socios quien la incorpora a la red, y recibe por ello la totalidad de las retribuciones por parte de la Comisión Nacional de la Energía (CNE).

La DGT considera que en el caso planteado, en la medida en que la energía es incorporada a la red por parte de un único socio, qué es quien percibe en exclusiva la totalidad de las retribuciones, será este el sujeto pasivo del impuesto, con independencia de que la planta de producción sea titularidad de dos socios.

En cuanto a la base imponible, dado que la norma establece que está sometida al impuesto, la retribución total que corresponda a la energía total que se incorpora al sistema eléctrico a través de la red de transporte, la base imponible vendrá constituida por el importe total que le

corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación.

Finalmente, en cuanto al devengo del impuesto, la DGT confirma que el devengo del impuesto se produce a 31 de diciembre de cada año natural.

Consulta vinculante de la DGT 30 de mayo de 2014 (CV1444-14): impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Base imponible.

En línea con las consultas anteriormente planteadas, se cuestionan los conceptos que determinan la base imponible de este impuesto, si bien bajo el nuevo régimen de retribución previsto en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.

En este sentido, la DGT considera que respecto del cálculo de la retribución específica de la actividad de producción a partir de fuentes de energía renovables, se considerará para una instalación tipo, los ingresos por la venta de energía generada valorada al precio medio del mercado de producción, los costes de explotación medios necesarios para realizar la actividad y el valor de la inversión inicial de la instalación tipo, con independencia de que dichos ingresos sean abonados con carácter de pago a cuenta por el organismo encargado de la liquidación.