



Querido lector,

Tenemos el placer de remitirle nuestro Boletín Informativo n° 1/2015, 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 doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de IVA relacionado con el Comercio Exterior y/o impuestos especiales

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos al Consumo) de 7 de enero de 2015 (CV 0011-15). Ventas sucesivas. Exportación.

Se plantea la sujeción y exención al IVA de una entrega de bienes realizada a un cliente español que, posteriormente, iba a exportar la mercancía con destino a Argelia. En este caso, la DGT señala que, en los supuestos en los que en el DUA de exportación figura como exportadora la empresa adquirente, la entrega de bienes realizada entre el consultante y el adquirente estará sujeta y no exenta de IVA.

Asimismo, la DGT recuerda que a efectos de la cumplimentación del DUA de exportación, en los casos en los que se trate de una venta sucesiva o en cadena y la declaración de exportación figure a nombre del primer transmitente, podrá identificarse en la casilla 44 de DUA al adquirente/vendedor intermedio mediante el código de documento "5006", incluyendo su NIF y nombre o denominación social así como la identificación de las facturas correspondientes.

Resoluciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos al Consumo) de 7 de enero de 2015 (CV 0010-15) y de 12 de enero de 2015 (CV 0044-15). Régimen de depósito distinto del aduanero. Ventas dentro del DDA por una entidad canaria. Sujeción y exención de los servicios prestados. Base imponible. Tiempo mínimo de permanencia.

Tras exponer la normativa aplicable al caso planteado, la DGT señala que las entregas de bienes que se efectúen estando las mercancías vinculadas al RDDA, estarán exentas de IVA, con independencia de que las mismas sean realizadas por entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. No obstante, se señala que en estos casos, será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, siendo así que el adquirente estará obligado a cumplir con todas las disposiciones previstas en el artículo 164 de la LIVA.

En cuanto a las prestaciones de servicio objeto de consulta, las mismas estarán exentas siempre que se trate de servicios prestados sobre mercancías vinculadas al RDDA, incluida la descarga y trasvase, y en su caso, el etiquetado y reacondicionamiento. Estos servicios deberán ser objeto de facturación.

Respecto de la determinación de la base imponible, la DGT se remite a lo previsto en su Resolución 1/1994, de 10 de enero ya que en ella se precisa de forma más explícita como se determina la base imponible en las operaciones asimiladas a la importación. En este sentido, de acuerdo con el contenido de la misma, si los bienes fueron vinculados con motivo de una exportación en principio la base imponible sería la que hubiese correspondido a la importación. Si por el contrario, los bienes fuesen vinculados con motivo de una adquisición intracomunitaria, la base imponible será la relativa a esta operación. Finalmente, si los bienes se vincularon con motivo de una entrega interna, la base imponible será la que resultase de esta entrega de bienes. En cualquiera de estos casos, siempre que la mercancía haya sido objeto de entrega de bienes o

prestaciones de servicios mientras permanecía al amparo del RDDA, la base imponible comprenderá también el importe de estas operaciones exentas.

Sobre la liquidación de las operaciones asimiladas a la importación, la DGT señala que cuando una mercancía de importación se vincula al RDDA, despachándola a libre práctica, y esta es objeto de una entrega de bienes o prestación de servicios exentas durante su permanencia en el régimen, la salida de la misma determinará la realización de una operación asimilada a la importación, pudiendo ser perfectamente factible que no exista cuota a ingresar.

Finalmente y respecto del tiempo mínimo de permanencia de la mercancía bajo el RDDA, la DGT se remite a lo previsto en la normativa aduanera en relación con el régimen de depósito aduanero. Así, recuerda que la operación económica que necesariamente ha de producirse es el almacenamiento, si bien, ni el Código Aduanero Comunitario ni la Resolución de 18 de junio de 2003 del Departamento de Aduanas establecen un período mínimo de permanencia de la mercancía.

Señalado lo anterior, la DGT concluye que la finalidad básica del RDDA es el almacenamiento de mercancías y que esa finalidad deberá obedecer a la utilización del mismo, siendo así que no puede entenderse cumplida la misma cuando la estancia de las mercancías bajo el RDDA sea tan limitada en el tiempo que vacíe de contenido el objetivo perseguido por el régimen.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 20 de enero de 2015 (CV 0187-15). Impuesto sobre el vino. Inclusión en depósito distinto del aduanero de una partida de vino que se encuentra fuera del régimen suspensivo de II.EE.

Se plantea la posibilidad de autorizar la inclusión en el régimen de depósito distinto del aduanero de una partida de vino que no se encuentra bajo el régimen suspensivo de II.EE..

Con carácter general y tras hacer referencia a lo previsto en la LIVA en relación con el RDDA, la DGT señala que en principio, el régimen de depósito distinto del aduanero es aplicable a todos los bienes objeto de impuestos especiales que se mantengan en régimen suspensivo.

Adicionalmente, la DGT recuerda que en el resto de los casos, el régimen de depósito distinto del aduanero resulta aplicable a aquellas mercancías que, por razón de su origen o procedencia no puedan ser objeto de vinculación al régimen de depósito aduanero.

Puesto que en el caso analizado, la partida de vino en concreto está ya fuera del régimen suspensivo de impuestos especiales, la DGT concluye que dicha mercancía podría ser vinculada al régimen de depósito distinto del aduanero, con independencia de los mecanismos previstos en materia de impuestos especiales aplicables a los casos de reintroducción de mercancías sujetas a II.EE. en depósitos fiscales.

B. Aduanas

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de aduanas

Sentencia del TJUE, Sala Quinta, de 12 de febrero de 2015 (asunto c-134/13, Raytek GmbH y Fluke Europe BV). Clasificación arancelaria. Cámaras térmicas infrarrojas.

Raytek y Fluke se dedican a la importación de cámaras térmicas infrarrojas especialmente destinadas a identificar y localizar defectos en contactos eléctricos, calor excesivo causado por sobrecarga eléctrica, defectos en las construcciones o en los aislamientos o fugas de aire o agua. Hasta abril de 2011, ambas compañías importaban estas mercancías bajo la partida 9027.50 en virtud de las Informaciones Arancelarias Vinculantes (en adelante, IAV's) emitidas por las autoridades aduaneras del Reino Unido.

No obstante, con motivo de la entrada en vigor del Reglamento nº 314/2011, las autoridades aduaneras del Reino Unido comunicaron a los importadores que dichas IAV's dejaron de tener valor siendo así que las mercancías debían pasar a clasificarse bajo la partida 9025.19 de la NC. Se plantea pues si la Comisión, con la publicación de este Reglamento, ha modificado el alcance efectivo de las subpartidas 9025.19.20 y 9027.50.00, al clasificar las cámaras térmicas infrarrojas bajo la supartida 9025.19.20.

Analizado el contenido del Reglamento, el TJUE señala que los aparatos a los que se refiere este Reglamento son aparatos que captan radiaciones infrarrojas emitidas por el objeto observado y elaboran, a partir de esa radiación, una imagen del objeto cuyos colores representan las temperaturas, pudiendo medir la temperatura en un punto concreto del producto.

Teniendo en cuenta las características y propiedades objetivas de los aparatos descritos, el TJUE considera que el Reglamento nº 314/2011 no permite clasificar las cámaras en cuestión bajo la partida 9027 ya que dicha partida se refiere a "instrumentos y aparatos para análisis físicos" y en concreto la subpartida 9027.50 se refiere a "instrumentos y aparatos que utilicen radiaciones ópticas", entre ellas las radiaciones infrarrojas.

A su juicio, los aparatos recogidos en esa partida muestran el resultado de una medición de temperatura, sin efectuar análisis físico alguno que va más allá de una medición de la temperatura, propiedad más específica ya cubierta por la partida 9025 de la NC, que es la que debe elegirse a la vista de la Regla General 3, letra a) de la NC. Esta clasificación viene asimismo corroborada por las Notas Explicativas de la SA relativas a la partida 9027, según las cuales quedan excluidos de esta partida determinados aparatos de la partida 9025, entre ellos, los termómetros.

Por lo tanto, el TJUE concluye que el Reglamento nº 314/2011 no ha modificado el contenido de las partidas 9025 y 9027, al clasificar las cámaras térmicas infrarrojas bajo la subpartida 9025.19.20, por lo que el mismo no puede considerarse inválido.

No obstante, el TJUE señala que a su juicio, las cámaras térmicas que nos ocupan infrarrojas no deberían clasificarse bajo la subpartida 9025.19.20, ya que las mismas llevan a cabo una doble

función: i) la captación y medición de la radiación infrarroja de la superficie del objeto y ii) la visualización de la imagen. En la medida en que estos aparatos constituyan máquinas concebidas para la realización de dos o más funciones, será necesario atender a la función principal de cara a determinar su clasificación final.

Sentencia del TJUE, Sala Décima, de 4 de marzo de 2015 (asunto c-547/13, Oliver Medical SIA). Clasificación arancelaria. Aparatos de láser y de ultrasonidos y sus piezas. Partidas 8543, 9018 y 9019.

En este caso concreto, se trata de una sociedad, que entre los meses de noviembre de 2008 a abril de 2012 había venido importando una serie de aparatos láser y ultrasonido así como sus partes, clasificándolos bajo las partidas 9018 y 9019. Como consecuencia de una comprobación a posteriori, las autoridades aduaneras consideraron que las mercancías en cuestión deberían haberse importado bajo la subpartida 8543.90.00.90 y procedieron a practicar la correspondiente regularización.

Tras los correspondientes recursos de carácter interno, se plantea ante el TJUE una cuestión prejudicial mediante la que se solicita del TJUE aclaración acerca de si los productos objeto de importación y destinados al tratamiento de problemas dermovasculares y dermatológicos, cuyo funcionamiento se basa en una tecnología láser, utilizando luz de alta intensidad, han de ser clasificados bajo las partidas 9018 o 9019 o si por el contrario, estos productos han de ser clasificados bajo la partida 8543 como aparatos eléctricos.

A juicio del TJUE, la partida 9018 comprende en particular, los instrumentos o aparatos de medicina. En este sentido, de acuerdo con la Nota Explicativa de la SA relativa a la partida 9018, la misma se refiere a un conjunto de instrumentos y aparatos cuyo uso normal requiere, en la casi totalidad de los casos, de la intervención de un profesional sanitario. Para determinar si un producto está o no destinado a un uso médico, han de tenerse en cuenta todas las propiedades objetivas inherentes al producto, siendo un elemento condicionante, si bien no determinante, el hecho de que el producto lleve marcado el sello CE de conformidad con lo previsto en la Directiva 93/42.

En cuanto a la partida 9019, si bien la misma se refiere a aparatos de mecanoterapia, el TJUE considera que son aplicables los mismos argumentos que los expuestos en relación con la partida 9018, en la medida en que se trata de aparatos destinados a su vez a fines médicos.

Por su parte, la partida 8543 tiene un alcance más genérico que las dos partidas anteriores y sólo serán aplicables en la medida en que los productos en cuestión, no puedan clasificarse bajo la partida 9018 y 9019, siendo un criterio decisivo el destino médico del producto importado.

En cuanto a las partes, el TJUE señala que de acuerdo con su Jurisprudencia, el concepto de partes se refiere a la presencia de un conjunto para cuyo funcionamiento estas partes son indispensables. Por su parte, el concepto de accesorio se refiere a equipamientos intercambiables que permiten adaptar un aparato a un trabajo determinado, le confieren posibilidades suplementarias o incluso, le permiten garantizar su función principal. En la medida en que se confirme que las piezas objeto

de análisis entra dentro de ambos conceptos, su clasificación se determinará en función de las reglas previstas para este tipo de productos.

En consecuencia y de cara a la clasificación de los aparatos en cuestión, el TJUE concluye diciendo que de cara a clasificar las mercancías objeto del litigio, será necesario analizar todos los elementos relevantes, siendo así que, el hecho de que los productos estén destinados al tratamiento de una o varias patologías y la circunstancia de que el tratamiento haya de llevarse a cabo en un centro profesional, constituyen indicios de que el producto va destinado a fines médicos.

Por el contrario, si se trata de productos que sirven para obtener mejoras estéticas y que se utilizan en institutos de belleza, sin intervención de un profesional, son indicios que permiten descartar que los productos están destinados a usos médicos.

Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, Vocalía 8ª, de 16 de diciembre de 2014. Renta de aduanas. Valor en aduanas de la mercancía. Cánones, derechos y licencias.

La entidad recurrente es una empresa que se dedica a la comercialización, importación y distribución de toda clase de artículos deportivos, disponiendo de una concesión para comercializar en todo el territorio español los productos de la marca X e Y. En ambos casos, la entidad tiene suscritos unos contratos de licencia y distribución con entidades americanas y a su vez tiene suscrito un contrato de representación con una entidad de Hong Kong, con el fin de que esta actúe como representante de compras de calzado a cambio del pago de la correspondiente comisión de compra.

La Inspección procede a regularizar el valor en aduana originalmente declarado por la recurrente al entender que el mismo debería haberse incrementado por el importe de los cánones abonados por la recurrente en relación con los productos Y. Al no estar conforme con dicha liquidación, la entidad interesada recurrió la misma en primera instancia ante el TEAR, el cual desestimó sus alegaciones, motivo por el cual se recurre dicha Resolución en alzada.

Tras exponer toda la normativa y doctrina aplicable en materia de cánones, el TEAC analiza el contenido de los contratos y concluye que en primer lugar, el importe del canon no está incluido en el valor de las mercancías importadas, por cuanto que se liquida con posterioridad a la fecha de importación de las mercancías.

En segundo lugar, el TEAC señala que a su juicio y de acuerdo con el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de febrero de 2011, el importe del canon no está relacionado con las importaciones por cuanto que se determina en función del volumen de ventas, siendo su pago obligatorio y ello con independencia de que se hubiesen llevado a cabo o no dichas importaciones. Por lo tanto, el TEAC considera que dichos cánones si bien se establecen como condición para la comercialización y distribución de los productos, no constituyen una condición de para la importación en el sentido que se prevé en la normativa aduanera aplicable.

Finalmente y, en cuanto al hecho de que los cánones en cuestión sean una condición de venta de las mercancías, el TEAC indica que en la lógica de este tipo de contratos, es evidente que el licenciante, al amparo del contrato de licencia, no conceda el derecho a utilizar la marca

autorizada en los productos importados sin que se satisfaga una contraprestación. Ahora bien, a su juicio, la inclusión de esta cláusula no implica que el canon constituya una condición de venta de la mercancía, puesto que lo cierto es que la importación se puede producir y ello con independencia de que se pague el canon.

Y en su virtud, el TEAC estima la reclamación interpuestas por la recurrente contra la Resolución del TEAR, acordando anular las liquidaciones practicadas en concepto de aranceles e IVA a la importación.

Resolución a consulta de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 9 de enero de 2015 (C 0002-15). Certificados de origen. Comprobación a posteriori.

Se pregunta acerca del plazo establecido para la comprobación de un certificado de origen y si el procedimiento de comprobación previsto en la normativa aduanera puede ser sustituido por un certificado expedido por las autoridades del país de origen.

En cuanto al procedimiento a seguir de cara a comprobar a posteriori la validez de un certificado de origen, la DGT se hace eco de lo previsto en el artículo 94 del Código Aduanero Comunitario y señala que este procedimiento no puede ser sustituido por un certificado expedido, a petición del interesado, por las autoridades aduaneras del país de origen, que acredite la veracidad de los documentos aportados para la concesión del carácter originario de la mercancía.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 30 de enero de 2015 (CV 0344-15). Suministros de carburante a embarcaciones destinadas al transporte de moluscos y crustáceos entre las bateas y el Puerto. Formalización mediante DUA.

Se plantea si dichos suministros de carburante deben formalizarse mediante el correspondiente DUA. Como regla general, la DGT recuerda que, por motivos estadísticos, las operaciones de avituallamiento están sujetas al cumplimiento de las formalidades previstas para la exportación, siendo necesario por lo tanto, formalizar un DUA de exportación.

Ahora bien, en el caso de suministros de carburante de navegación a determinadas embarcaciones, en concreto la pesca, la DGT matiza que estas operaciones están exentas de presentar un DUA de exportación debiendo formalizarse dichos suministros de conformidad con lo previsto para el régimen de avituallamientos del artículo 102 del RII.EE.

C. Impuestos Especiales

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales II.EE.

Sentencia del TJUE, Sala Décima, de 12 de febrero de 2015 (asunto c-349/13, Oil Trading Poland sp. z.o.o.). Aceites lubricantes utilizados para fines distintos de carburantes o combustibles. Impuesto especial fijado por un Estado Miembro. Adecuación de este impuesto a la normativa de II.EE.

La actividad de Oil Trading Poland (en adelante, OTP) consiste en la venta de lubricantes destinados a usos distintos de los de carburante o combustible para calefacción. En este sentido, en el año 2009 OTP presentó una consulta ante las autoridades polacas con el fin de confirmar si dichos productos estaban o no sujetos a impuestos especiales, siendo así que dichas autoridades respondieron afirmativamente. OTP recurrió dicha decisión y el Tribunal de instancia le dio la razón señalando que los aceites lubricantes no estaban sujetos a la normativa de II.EE. en virtud de su destino y que por lo tanto, no estaban sujetos a las medidas de control y circulación en vigor aplicables a los productos sujetos a II.EE.

Las autoridades polacas recurrieron dicha Sentencia en casación al entender que, si bien los aceites lubricantes no estaban sujetos a impuestos especiales, resultaba de aplicación un impuesto que gravaba su consumo y que sujetaba las adquisiciones intracomunitarias de estos productos a las mismas formalidades en vigor para los productos sujetos a impuestos especiales. Se cuestiona por tanto la adecuación de la normativa local que regula este impuesto respecto de lo previsto en los artículos 3.3 de la Directiva 92/12 y 1.3 de la Directiva 2008/118.

En cuanto al establecimiento de un impuesto local que se rija por las mismas reglas que los productos sujetos a impuestos especiales, el TJUE recuerda que los Estados Miembros pueden establecer gravámenes sobre los productos distintos de los productos sujetos a impuestos especiales, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados Miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Respecto de las formalidades relativas al cruce de fronteras, el TJUE señala que en los casos de movimientos intracomunitarios, si el fin de una formalidad impuesta al importador de un producto sujeto a un impuesto nacional es asegurar el pago de la deuda correspondiente a dicho impuesto, tal formalidad estará relacionada con el hecho imponible y por lo tanto, no con el cruce de fronteras.

Sentado lo anterior y en relación con el régimen suspensivo, el TJUE indica que en el caso de autos resulta que las exigencias relativas a este impuesto se aplican tanto a los productos importados de otro Estado Miembro como a los productos nacionales, sin distinción alguna, siendo así que estas exigencias no pueden ser consideradas como formalidades relativas al cruce de fronteras.

Adicionalmente y respecto del plazo de pago del impuesto especial, resulta que las obligaciones de aportar garantía y realizar el pago del impuesto previa la introducción del producto en Polonia

tienen con única finalidad la de garantizar el pago del impuesto y por lo tanto, tampoco tienen la consideración de formalidades relativas al cruce de fronteras.

Finalmente, las obligaciones formales previstas en la normativa de II.EE. no pueden ser consideradas como formalidades relativas al cruce de fronteras en el marco de intercambios entre los Estados Miembros.

Por todo ello el TJUE concluye diciendo que la normativa de IIEE no se opone a que los Estados Miembros graven productos como los aceites lubricantes en cuestión, siempre que los mismos no estén comprendidos en el ámbito de aplicación de los impuestos especiales y que el hecho de gravar dichos productos no dé lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras, en el comercio entre los Estados Miembros.

Sentencia del TJUE, Sala Tercera, de 5 de marzo de 2015 (asunto C-553/13, Statoil Fuel & Retail Eesti SA). Impuesto sobre ventas minoristas. Combustible líquido. Concepto de “fin específico”.

Entre las actividades desarrolladas por Statoil en Estonia está la venta de combustible líquido a clientes minoristas. Este producto está sujeto al impuesto sobre hidrocarburos y, en el caso del Ayuntamiento de Tallin, el mismo estaba a su vez sujeto al pago de un impuesto sobre ventas minoristas.

Tras presentar una serie de liquidaciones complementarias así como unas solicitudes de devolución, finalmente, las autoridades fiscales estonias desestiman las solicitudes de devolución y le reclaman a Statoil el pago de una cantidad complementaria. Statoil recurre esta decisión y el Tribunal de instancia le da la razón, ya que a su juicio, el impuesto sobre ventas minoristas no persigue un fin específico, siendo así que ordena anular reexaminar las solicitudes de devolución. Al no estar de acuerdo con esta Sentencia, las autoridades fiscales estonias recurren dicha resolución.

El Tribunal remitente solicita del TJUE que, en primer lugar, aclare si el impuesto sobre ventas minoristas persigue un fin específico en el sentido previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118.

EL TJUE recuerda que de acuerdo con la normativa de II.EE. solo es posible que los productos objeto de impuestos especiales puedan ser objeto de un gravamen indirecto distinto de los impuestos especiales, en la medida en que dicho gravamen tenga un fin o fines específicos y que, por otra parte, dicho gravamen respete las normas relativas a la determinación de la base imponible, al cálculo de la cuota tributaria, al devengo y control del impuesto previstas en la normativa de II.EE. o de IVA.

En este sentido, el TJUE señala en base a su jurisprudencia, un fin específico es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. Sin embargo matiza que, el mero hecho de que un impuesto tenga una finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, para excluir la consideración de que este impuesto pueda tener a su vez una finalidad específica. Así, si bien la afectación de los rendimientos de un impuesto a la financiación de determinadas actividades puede constituir un elemento a tener en cuenta de cara a analizar la afectación de un impuesto a un fin específico, lo

cierto es que dicha afectación no es un criterio definitivo. A juicio del TJUE, es necesario que el impuesto de que se trate tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado y, por lo tanto, que exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el referido fin específico.

El TJUE considera que, a falta de un mecanismo de afectación predeterminado, no puede considerarse que un impuesto que grava productos sujetos a impuestos especiales persiga un fin específico en el sentido previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, a menos que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal forma que influya en el comportamiento de los contribuyentes en el sentido de que permita la realización del fin específico invocado.

En consecuencia, el TJUE considera que en el caso de autos, no puede considerarse que el impuesto sobre ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales persiga un fin específico por cuanto que tiene por objeto financiar el funcionamiento del transporte público en el ayuntamiento, en la medida en que la corporación local está obligada a realizar la actividad de transporte público y financiar dicha actividad, ello con independencia de que los ingresos del impuesto hayan sido destinados a la realización de esta actividad.

Sentencia del TJUE, Sala Sexta, de 5 de marzo de 2015 (asunto c-175/14, Ralph Prankl). Impuesto sobre las labores del tabaco. Mercancías de contrabando. Recaudación de los impuestos por el Estado Miembro de tránsito de las mercancías.

Entre abril y octubre de 2005, el Sr. Prankl, inducido por una persona establecida en Austria, transportó tabaco de origen desconocido de Hungría a Reino Unido. Para ello, realizó cinco viajes sucesivos, atravesando entre otros países Austria. En el Reino Unido los cigarrillos fueron descargados y en uno de los viajes, se procedió a aprehender la mercancía por parte de las autoridades de Reino Unido.

En abril de 2011, las autoridades aduaneras austriacas dictaron una liquidación considerando que, en relación con este envío, el Sr. Prankl había recibido los cigarrillos y los había introducido de forma irregular en Austria. El Sr. Prankl recurrió dicha liquidación argumentando que por un lado él no era el dueño de la mercancía sino un mero transportista y, por otro, que los cigarrillos en cuestión estaban en tránsito en Austria por lo que no se había producido una situación de introducción irregular. Dicho recurso fue desestimado en primera instancia, siendo así que el interesado recurrió la decisión ante el Tribunal remitente que plantea las siguientes cuestiones prejudiciales.

En primer lugar, se cuestiona si cuando determinadas mercancías son introducidas de forma clandestina en un Estado Miembro para ser posteriormente transportadas a otro Estado Miembro sin ir acompañadas del correspondiente documento de acompañamiento, los Estados Miembros de tránsito están autorizados a exigir el pago del impuesto al titular del medio de transporte.

El TJUE recuerda que, como regla general el impuesto especial ha de pagarse en el Estado Miembro de destino del producto, siendo así que en principio, los impuestos especiales solo se cobran en un único Estado Miembro.

Así, en los casos en los que determinados productos introducidos de forma irregular en la UE sean detentados con fines comerciales, las autoridades fiscales del Estado Miembro en donde se descubran dichos productos son competentes para reclamar el pago de los impuestos. Por el contrario, si dichos productos no fuesen detentados con fines comerciales, solo sería competente para reclamar el pago del impuesto el Estado Miembro de salida de los bienes.

Por lo tanto, en los casos en los que se trate de bienes detentados con fines comerciales, como en el caso de autos, el TJUE concluye que ni el Estado Miembro de partida de los bienes ni los Estados Miembros de tránsito resultan competentes para reclamar el pago del impuesto.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla- La Mancha (en adelante, TSJCM), Sala de lo contencioso- administrativo, Sección 2ª, de 14 de enero de 2015. Impuesto Especial sobre el Alcohol y bebidas derivadas. Alcohol parcialmente desnaturalizado. Aplicación de la exención. Requisitos formales.

Se impugna una Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla- La Mancha (en adelante TEARCM) en virtud de la cual, el TEARCM confirma la práctica de una liquidación en concepto de Impuesto sobre el Alcohol al haberse recibido un exceso de alcohol parcialmente desnaturalizado.

Respecto de la primera cuestión, esto es, el hecho de que la exención sea aplicable en base al destino del alcohol desnaturalizado, el TSJCM señala que no basta con el cumplimiento del requisito objetivo, esto es, la finalidad a la que va destinado el producto, sino que es necesario que se cumplan con los requisitos formales previstos en la normativa aplicable al efecto.

En este sentido, el operador que desee adquirir el alcohol parcialmente desnaturalizado con exención del impuesto, debe contar con la preceptiva autorización que establece un determinado volumen máximo de alcohol a recibir.

A juicio del TSJCM la exigencia de esta autorización no es un mero requisito accesorio, sino que constituye una más de las condiciones de obligada observancia, motivo por el cual rechaza la primera de las alegaciones.

En cuanto a la segunda alegación, esto es, la necesidad de considerar la responsabilidad tributaria en sede del expedidor y no del receptor, el TSJCM recuerda que es el receptor el que debe acreditar la concurrencia de los requisitos que habilitan la aplicación de la exención. Por lo tanto, queda excluida la posibilidad de imputar al proveedor la responsabilidad, desestimando así la segunda alegación.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 9 de enero de 2015 (CV 0028-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Productos clasificados bajo la partida NC 3811. Concepto de reexpedidor. Inscripción en el Registro Territorial.

La empresa consultante adquiere una serie de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos procedentes de otro Estado Miembro de la UE y clasificados bajo la partida NC 3811. Con motivo

de su recepción en Valencia, se produce el devengo del impuesto. En función de sus necesidades la empresa reenvía estos productos desde su almacén a sus oficinas concesionarios localizadas en distintas CC.AA. Se plantea la necesidad de darse de alta como reexpedidor.

Tras analizar la normativa aplicable, la DGT recuerda que en el caso que nos ocupa se trata de productos sujetos al IH, comprendidos en la Tarifa 2ª del impuesto, siendo así que las CC.AA. carecen de capacidad normativa para gravar suplementariamente productos incluidos en el ámbito objetivo del IH clasificados bajo la partida NC 3811.

Puesto que los productos en cuestión no están sometidos al tipo autonómico, la persona que expide estos productos y que circulan ya con impuesto devengado, no tendrá la consideración de reexpedidor a los efectos de este impuesto, no siendo necesario que se inscriba en el Registro Territorial correspondiente.

En cualquier caso, la DGT matiza que estas conclusiones son aplicables sólo a los envíos de productos que se clasifican bajo la partica NC 3811 ya que, si el producto ha sido incorporado a un carburante previa su reexpedición, en este caso, la DGT considera que dicha mezcla tendría la calificación de carburante a efectos del IH, en la medida en que el tipo impositivo estatal fuese idéntico para ambos productos. En este caso, sería necesario proceder a la inscripción en el Registro Territorial.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 12 de enero de 2015 (CV 0060-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Gas licuado del petróleo (GLP). Aplicación del tipo reducido. Requisitos formales exigidos a los detallistas y consumidores finales.

Se analiza qué tipo de acreditación debe solicitarse a los detallistas y consumidores finales para poder suministrar GLP con tipo reducido.

La DGT recuerda que la normativa establece dos tipos de gravamen diferentes aplicables al GLP en función del uso al que se destine el mismo, siendo así que el tipo reducido se aplicará cuando el GLP se destine a usos distintos de carburante. En este sentido, la DGT señala que la certeza de que el beneficio fiscal ha sido correctamente aplicado solo existe cuando se verifica su consumo para un uso permitido por Ley. En consecuencia, se exige un determinado control de la tenencia y circulación del GLP hasta la recepción del producto por el consumidor final.

Así, la normativa exige al mayorista la emisión de un documento administrativo electrónico (en adelante, e-DA) en el momento en que realiza la venta al minorista. En los casos en los que se actúe como minorista suministrando GLP a consumidores finales, será necesario que el adquirente acredite la condición de “consumidor final” mediante una declaración suscrita al efecto donde conste su NIF. Finalmente y para los casos en los que los adquirentes tengan la condición de almacenes fiscales a efectos de la LII.EE., la DGT recuerda que en estos casos, la condición de almacén fiscal autorizado a recibir GLP a tipo reducido deberá acreditarse mediante la presentación de la tarjeta de inscripción en el Registro Territorial.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 12 de enero de 2015 (CV 0051-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Vehículos especiales que temporalmente no podrán emplearse para circular en vías y terrenos públicos. Gasóleo bonificado.

Se plantea la posibilidad de que determinados vehículos especiales autorizados para circular por vías y/o terrenos públicos, puedan utilizar gasóleo bonificado como carburante en los casos en los que hayan sido dados de baja temporalmente en el registro de la Dirección General de Tráfico y, por lo tanto, no estén autorizados para circular en dichas vías y/o terrenos públicos.

Tras citar la normativa aplicable, la DGT señala que en el caso de consulta, se trata de determinados vehículos especiales autorizados para circular por vías y terrenos público. En este sentido, recuerda que en principio tales vehículos no podrán utilizar gasóleo bonificado, con independencia de que los mismos circulen o no por vías y terrenos públicos.

No obstante, si tales vehículos especiales dejan de estar autorizados a circular por vías y terrenos públicos, la DGT señala que entonces sí estarán autorizados a utilizar gasóleo bonificado como carburante. En el caso objeto de análisis, puesto que la retirada de la autorización es temporal, la DGT señala la necesidad de limpiar los depósitos tras la utilización del gasóleo bonificado una vez se reestablezca la autorización con el fin de que no se contamine el gasóleo de uso general con los trazadores y marcadores del gasóleo bonificado.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 22 de enero de 2015 (CV 0253-15). Impuesto sobre el Alcohol. Alcohol sin desnaturalizar utilizado en la desinfección y limpieza de equipos.

Se plantea la posibilidad de recibir con exención del impuesto determinado volumen de alcohol sin desnaturalizar que va a ser destinado a la limpieza y desinfección de equipos de fabricación de especialidades farmacéuticas.

La DGT recuerda que para que un producto pueda gozar de la exención prevista en el artículo 42.2 de la LII.EE., es necesario que el mismo tenga la consideración de medicamento de uso humano o de uso veterinario elaborado industrialmente o en cuya fabricación intervenga un proceso industrial y se haya procedido a su inscripción en el Registro de Medicamentos.

Para poder aplicar dicha exención, es necesario que se cumpla con los requisitos previstos en el artículo 76 del RII.EE. Por lo tanto, la aplicación de la exención en el caso planteado se limitará a al alcohol utilizado en los procesos de fabricación de medicamentos a los que la Oficina Gestora haya dado su conformidad.

En cuanto a las operaciones de desinfección y limpieza de los equipos, la DGT entiende que si el titular del laboratorio puede beneficiarse de la exención del impuesto, deberá utilizar alcohol total o parcialmente desnaturalizado, en tanto que la desinfección y limpieza de los mismos no pueden considerarse como parte del proceso de fabricación de medicamentos.

No obstante lo anterior, para los casos en los que partes de los equipos de producción que entren en contacto con el producto que se elabora, deban ser objeto de esterilización, desinfección o limpieza con alcohol y no sea posible utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado, la DGT entiende que en estos casos, este alcohol si formará parte del proceso de fabricación del producto, pudiendo por tanto beneficiarse de la exención siempre y cuando se cumplan todos los restantes requisitos. Así, se deberá justificar en la memoria técnica la necesidad de utilizar este alcohol no desnaturalizado y la inadecuación del uso de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, siendo en todo caso necesaria la conformidad de la Oficina Gestora a todos los procesos.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 29 de enero de 2015 (CV 0334-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Utilización de gasóleo bonificado.

Se plantea la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado en el caso de una persona física que utiliza un tractor, traíllas y refinadoras por láser, tanto en su explotación agrícola como en la nivelación y explanación de tierras de cultivo para otras explotaciones.

La DGT indica que, en primer lugar, los tractores objeto de consulta, no provistos de autorización para circular por vías y terrenos públicos y que no sean susceptibles, por su configuración objetiva de ser autorizados a circular como vehículos ordinarios, podrán utilizar gasóleo bonificado como carburante, siendo irrelevante la actividad para la que se empleen. En cuanto a los tractores y demás vehículos que cuenten con una autorización como vehículos especiales para circular por vías y terrenos públicos, los mismos solo podrán utilizar gasóleo bonificado como carburante, cuando los tractores y la maquinaria se utilice en agricultura.

En consecuencia, a juicio de la DGT todos aquellos tractores autorizados para circular por vías y terrenos públicos que no tengan la calificación de maquinaria agrícola, no podrán utilizar gasóleo bonificado con independencia de las labores para las que se utilicen.

En concreto, la DGT considera que de la descripción de las laboras a llevar a cabo, cabe concluir que respecto de las actividades de explanación de terrenos rústicos, dichos tractores no pueden ser considerados como maquinaria agrícola. Por el contrario, en todos aquellos casos en los que sean utilizados para el amontonamiento de tierra vegetal, la nivelación del terreno y posterior siembra, sí estamos ante maquinaria de tipo agrícola por lo que en estos casos, estos tractores si podrán utilizar gasóleo bonificado como carburante.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 30 de enero de 2015 (CV 0354-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Gas natural. Utilización en bancos de pruebas de los motores. Tipo impositivo.

Se analiza el tipo impositivo aplicable a los suministros de gas natural utilizado en los bancos de pruebas por parte de una empresa que se dedica a la construcción y mantenimiento de motores de gas junto con sus equipos y que destina la energía residual procedente de las prueba a la fabricación de energía eléctrica.

La DGT considera que en este caso concreto, el tipo impositivo a aplicar es de 0,65€/ Gj ya que se trataría de gas natural utilizado de forma indirecta en la generación de electricidad.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 30 de enero de 2015 (CV 0360-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Porcentaje de pérdidas. Distribución y almacenamiento de productos previamente almacenados en almacenes fiscales.

En relación con esta cuestión, la DGT señala que la normativa regula únicamente los porcentajes de pérdidas acaecidas en los procesos de producción, almacenamiento y transporte de los productos que se encuentran en régimen suspensivo de impuestos especiales. Por lo tanto, no se contemplan pérdidas en relación con mercancías que circulan fuera del régimen suspensivo.

Sentado lo anterior, la DGT se plantea si los porcentajes de pérdidas previstos en la normativa aplicable en relación con los bienes recibidos en un almacén fiscal y recogidos en el artículo 116.ñ) y o) del RII.EE. pueden resultar aplicables al caso objeto de consulta en el sentido de que, en el sentido de que dichos porcentajes tenga o no que justificarse.

La DGT considera que podrán considerarse justificadas, sin necesidad de prueba, las pérdidas que se hayan producido en los procesos de almacenamiento y transporte efectuados en un almacén fiscal siempre y cuando no excedan de los porcentajes previstos en la normativa aplicable, debiendo registrarse dichas pérdidas en la contabilidad correspondiente. La existencia de pérdidas por encima de los porcentajes reglamentarios deberá de justificarse.

Para el caso en que no pueda justificarse la pérdida que excede del porcentaje reglamentario, será necesario proceder al pago del impuesto por parte del titular del almacén fiscal, debiendo presentar una declaración- liquidación comprensiva de todas las cuotas correspondientes y efectuar el pago de las mismas, en un plazo de veinte días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes en que se contabilicen dichas pérdidas no admisibles.

D. Impuestos Medioambientales y Energía

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales: impuestos medioambientales y energía

Sentencias del Tribunal de Justicia de Les Illes Balears, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sentencias de 10 de diciembre de 2014 (Sentencia 620/2014) y de 2 de febrero de 2015 (Sentencia 55/2015). Impuesto sobre la electricidad. Ausencia de CAE. Sanción.

Entre el 1 de enero y el 30 de septiembre de 2009, la entidad recurrente titular de una planta fotovoltaica había estado produciendo electricidad sin estar inscrita en el Registro Territorio ni contar con el preceptivo CAE. Con fecha 1 de octubre de 2009 se procedió a su inscripción asignándole el CAE correspondiente.

En julio de 2013 se inicia un procedimiento sancionador en virtud del cual se impone la correspondiente sanción en virtud de lo previsto en el artículo 19.2º de la LII.EE., por un importe total del 100% de la cuota del impuesto correspondiente a la totalidad de la producción de energía eléctrica generada durante el período en el que estuvo operando sin CAE. No estando de acuerdo con dicha sanción, se interpone la correspondiente reclamación económico- administrativa que es desestimada, interponiéndose posteriormente el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

El TSJ desestima el recurso ya que, en primer lugar, considera que la omisión de la inscripción en el Registro Territorial y la ausencia de CAE junto con la no presentación de las correspondientes liquidaciones, superan lo que es una simple omisión formal, en la medida en que afecta al devengo del impuesto y exigibilidad del impuesto. Y esto es independiente de que el impuesto, por su propia naturaleza se haya ingresado posteriormente por la empresa distribuidora, hecho que impide que la AEAT pueda reclamar de nuevo su pago. Por lo tanto, a su juicio no podemos hablar de una simple omisión.

En cuanto al hecho de que la empresa solicitase la inscripción a partir del 1 de octubre de 2009, el Tribunal se hace eco de la Sentencia dictada por la Audiencia Nacional con fecha 26 de septiembre de 2011 y concluye que, en base a la misma, la conducta de la empresa puede subsumirse de lleno en el supuesto previsto en el artículo 19.2.a) de la LII.EE. y por lo tanto, procede ser sancionada en base a lo previsto en el apartado 3, esto es con una multa pecuniaria equivalente al 100% de las cuotas del impuesto.

Respecto de la aplicación a este supuesto de hecho de lo previsto en la Resolución del TEAC de 8 de junio de 2010, el Tribunal indica que el supuesto de hecho es diferente puesto que en ese caso el TEAC señala en los antecedentes fácticos que aquel expediente no se inició mediante expediente sancionador, lo que no ocurre en el caso de autos.

En relación con la proporcionalidad de la sanción impuesta, el Tribunal señala que de acuerdo con la normativa aplicable, no existen dudas acerca de la sanción aplicable al caso de autos, no pudiendo tacharse la sanción de desproporcionada toda vez que ni siquiera se impusieron los incrementos previstos en la normativa.

Se alegaba también en su caso la falta de motivación de la sanción impuesta. En este punto el Tribunal se remite a lo expuesto en su Sentencia de 3 de marzo de 2011. En este caso concreto, el Tribunal señala que no concurre falta de motivación en el Acuerdo sancionador por cuanto que además de expresarse todos los antecedentes de hecho y las normas aplicables al caso, existe en el documento un apartado relativo a “motivaciones y otras consideraciones” en donde se valora la culpabilidad y la improcedencia de entender que podría existir una duda en la interpretación razonable de la Norma.

Sentencia del Tribunal de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de 30 de enero de 2015 (Sentencia 154/2015). Impuesto Especial sobre la Electricidad. Presentación fuera de plazo del modelo 560. Impugnación de sanciones.

Se impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León en virtud de la cual se confirmaba la imposición de treinta sanciones de carácter leve como consecuencia de la presentación fuera de plazo del modelo 560- Impuesto sobre la electricidad, relativo a los meses de enero de 2009 a junio de 2011, ambos inclusive.

La recurrente considera que en el caso de autos no concurre el elemento subjetivo de culpabilidad, siendo así que las sanciones recurridas no están motivadas, existiendo un error en la aplicación de la sanción.

Los hechos fueron los siguientes: en enero de 2009 la entidad presentó el correspondiente modelo 036 indicando que estaba sujeta a la presentación de declaraciones- liquidaciones con carácter mensual, al haber pasado a ser Gran Empresa. Al intentar presentar los modelos 560, se encuentran con un mensaje que les pide que contacten con la Oficina Gestora, no pudiendo por tanto presentar los correspondientes modelos 560 ya que el sistema no permite la modificación automática de los períodos impositivos, debiendo de notificarse este hecho personalmente a la Oficina Gestora.

Entre los meses de enero de 2009 a junio de 2011, la empresa no logra contactar con la Oficina Gestora con el fin de modificar el período de liquidación. No obstante, en relación con el resto de impuestos, la empresa no tiene problema alguno, presentando las declaraciones- liquidaciones con arreglo a lo previsto en la normativa aplicable.

El TSJCyL considera que en este caso concreto, existe una falta de motivación en el Acuerdo sancionador ya que de acuerdo con el artículo 179.2.e) de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) se exonera de responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos de acciones u omisiones que sean imputables a una deficiencia técnica en los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración.

Dado que de la información que obra en el expediente, queda claro que la empresa actuó con diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que el error se debió a un problema en el sistema informático no pudiendo exigirle a la recurrente la obligación de tener que comunicar mediante un escrito a la Oficina Gestora el cambio de períodos de liquidación, el TSJCyL considera que no procede la aplicación de sanción.

Resolución del TEAC, Vocalía 8ª, de 22 de febrero de 2015. Impuesto Especial sobre la Electricidad. Determinación de la base imponible. Peajes y complemento de interrumpibilidad. Procesos mineralógicos: vulneración de la Directiva 2003/96/CE.

Con fecha 21 de marzo de 2011, la entidad recurrente presentó una solicitud de ingresos indebidos por los conceptos Impuesto sobre la Electricidad (en adelante, IE) e Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), al entender que en relación con el IE los peajes no deberían estar sujetos al impuesto y, respecto de los descuentos por el servicios de interrumpibilidad, los mismos no habían sido tenidos en cuenta a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto. Adicionalmente, la recurrente consideraba que la normativa española vulneraba lo previsto en la Directiva 2003/96/CE por cuanto que, a su juicio y de acuerdo con esta Directiva, la electricidad consumida en procesos mineralógicos quedaba fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

La solicitud de devolución fue desestimada, siendo así que la entidad recurrente decidió impugnar el Acuerdo desestimatorio, presentando la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

Respecto de la repercusión de la porción de cuota del IE correspondiente a los peajes, tras hacer un análisis de lo previsto en la normativa aplicable al respecto, el TEAC se remite a dos resoluciones a consulta de la Dirección General de Tributos que analizaron esta cuestión (CV nº 0914- 2011 y C nº 1725-00) y concluye que en los casos en los que el pago de los derechos de peaje lo realiza el adquirente de la electricidad y que actúa a su vez como consumidor, el hecho imponible del IE ya se ha producido y devengado, por lo que el pago de los peajes para poder acceder a las redes de distribución y adquirir la electricidad se realiza en el marco de una operación sujeta al IE.

En la medida en que la base imponible del IE se determina conforme a las reglas de base imponible recogidas en la Ley del IVA, el TEAC señala que todo importe pagado para que pueda efectuarse el suministro de energía eléctrica y, en concreto el relativo al transporte/ peaje, formará parte de la base imponible del impuesto. En consecuencia, el TEAC considera que no procede la devolución por este concepto.

En cuanto al hecho de que no se hayan tenido en cuenta los descuentos por interrumpibilidad del servicio, el TEAC diferencia dos etapas: i) la etapa que va de 1995 a 2006 y ii) la etapa a partir de 2007. Tanto en un caso como en otro, el TEAC considera que la operación del servicio de interrumpibilidad constituye una operación independiente del suministro de energía eléctrica, en la medida en que si bien está relacionado, se trata de un contrato firmado con un sujeto diferente, el Operador del Sistema y no con el productor o distribuidor, en virtud del cual, la entidad recurrente habilita al Operador del Sistema para que, siempre y cuando se den una serie de condiciones, el Operador del Sistema está autorizado para ordenar una reducción de potencia, a cambio de una compensación.

En la primera de las etapas, esto es hasta 2006, la normativa establecía la posibilidad de que las compensaciones abonadas por el Operador del Sistema fuesen tratadas como descuentos en la factura de suministro eléctrico. Ahora bien, bajo la nueva regulación, a partir de 2007, el Operador del Sistema paga estas compensaciones de forma ajena a la facturación de la energía eléctrica.

En contra del criterio de la recurrente, el TEAC sostiene que este servicio es plenamente independiente de la operación de adquisición de energía eléctrica, por lo que, aplicando lo previsto en la normativa de IVA a efectos de la determinación de la base imponible, las compensaciones constituyen remuneraciones de otras operaciones, por lo que no pueden ser consideradas descuentos. A juicio del TEAC, el hecho de que el pago de estos servicios se hubiese podido liquidar a través de una compensación en la factura de la electricidad adquirida, no supone que ello afecte a la determinación de la base imponible del IVA. Se trata por tanto de remuneraciones relativas a un servicio propio que se desarrolla en un marco legal y contractual específico entre el Operador del Sistema y el consumidor de la energía, en tanto que proveedor del servicio.

En cuanto a la adecuación de la normativa española a lo previsto en la Directiva 2003/96/CE en relación con la posible no sujeción al IE de los suministros de energía eléctrica para procesos mineralógicos, el TEAC considera que no hay dudas en cuanto al alcance y la interpretación de lo previsto en la Directiva en la medida en que si bien existe un marco comunitario relativo a la fiscalidad de los productos energéticos cuando aquellos se dedican a un uso de combustible o carburante, la posible sujeción a los impuestos especiales de estos productos cuando los mismos son destinados a otros es decisión de los Estados Miembros.

El TEAC considera que en este caso concreto la legislación española no vulneró ninguna norma ni principio de Derecho comunitario al establecer un impuesto sobre la electricidad en el que no se contemplan beneficios fiscales para la electricidad cuando ésta se emplea en procesos mineralógicos, debiendo desestimarse los argumentos de la recurrente. Al entender que los criterios aplicados son suficientemente claros y no dejan lugar a dudas y puesto que su Resolución puede ser impugnada en vía contencioso-administrativa, el TEAC considera que no procede plantear ninguna cuestión prejudicial al TJUE.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 12 de diciembre de 2014 (CV 3330-14). Impuesto sobre Gases Fluorados. Sujeción al impuesto. Potencial de calentamiento atmosférico inferior a 150. Componente polioles.

Se pregunta acerca de la sujeción a este impuesto de una mezcla de gas fluorado con otras sustancias teniendo en cuenta que el potencial de calentamiento atmosférico de la mezcla es inferior a 150. Asimismo, se pregunta si el gas fluorado utilizado en la mezcla puede considerarse exento de este impuesto.

Para poder responder a esta cuestión, la DGT analiza si los productos en cuestión pueden ser considerados mezclas o, en su caso, preparado a los efectos de este impuesto. Para ello se remite lo previsto en la normativa comunitaria aplicable al efecto. En este sentido, la DGT recuerda que la Comisión Europea ya aclaró que el concepto de mezcla solo se aplica a aquellas sustancias que sean emisibles y que cumplan la misma función. Dado que los polímeros son los componente mayoritarios de los contenedores de polioliol, la DGT considera que nunca pueden considerarse como parte integrante de la mezcla ya que ni son emisibles ni tampoco cumple una finalidad como agente expansor. Por lo tanto, en la medida en que dichos polioles no tienen la consideración de mezcla a efectos de este impuesto, los mismos no estarán sujetos al impuesto.

En cuanto a los gases fluorados que integran el producto objeto de consulta, la DGT señala que los mismos estarán sujetos, siempre y cuando su potencial de calentamiento atmosférico superior 150. Para el caso en que dichos gases tuviesen un potencial de calentamiento atmosférico superior a 150, la norma prevé la posibilidad de declarar exentos los preparados o productos resultantes con el fin de evitar una posible doble imposición, en la medida en que los gases tributen en un primer momento cuando se presentan sin mezclar y, en un segundo, cuando se presenten formando parte de la mezcla o preparado.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 13 de enero de 2015 (CV0072-15): Impuesto sobre gases fluorados. Gases destinados a su incorporación en contenedores de sistemas de refrigeración importados bajo el régimen de importación temporal. Exención.

Una empresa se dedica a importar, en régimen de importación temporal sistemas de refrigeración, para los que adquiere gases fluorados de efecto invernadero. Se plantea la posibilidad de declarar exentas dichas adquisiciones.

La DGT indica en su contestación que a la hora de afirmar si las entregas de gases efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto están o no sujetas al mismo es necesario conocer su destino, esto es, si los gases se van a consumir o no en el territorio español.

En el caso objeto de consulta, resulta que los gases van a ser incorporados en sistemas de refrigeración que están vinculados al régimen de importación temporal. Esto supone que los contenedores han de ser reexportados o haber recibido un nuevo destino aduanero en un plazo máximo de seis meses desde la fecha en que se vinculan al régimen de importación temporal y que los mismos no pueden ser objeto de más de una utilización en el tráfico interior.

En la medida en que de acuerdo con esta normativa, la ultimación de la importación temporal tendrá lugar mediante una reexportación, la DGT considera que salvo prueba en contrario, se presume que los gases en cuestión van a ser consumidos fuera del territorio de aplicación del impuesto. Es por ello que dichas entregas de gases estarán sujetas y exentas, siempre que el contenedor al que va destinado los gases se reexporte en un plazo legalmente establecido para ello y se cumplan las condiciones inherentes al régimen de importación temporal.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 13 de enero de 2015 (CV0073-15): Impuesto sobre la electricidad. Reducción base imponible.

Se pregunta acerca de la posibilidad de poder aplicar la exención parcial prevista en el antiguo artículo 64.3 de la LII.EE. por parte de una empresa metalúrgica, teniendo en cuenta que dicha empresa está autorizada a recibir dicha electricidad con reducción del impuesto y que, en las instalaciones de esta empresa trabaja otra empresa que se destina el 15% de dicha electricidad a la obtención de gases, que a su vez son utilizados por la empresa metalúrgica para la obtención del arrabio.

La DGT considera que si de acuerdo con la información facilitada, la totalidad de los productos obtenidos por la empresa subcontratada son utilizados única y exclusivamente en la obtención del arrabio dentro del proceso de producción del metal, la totalidad de la energía consumida podrá beneficiarse de la exención parcial recogida en el artículo 64.3 de la LII.EE. en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014. No obstante lo anterior, la DGT puntualiza que dicho beneficio no podrá extenderse al resto de consumos tales como los efectuados en los servicios generales.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 20 de enero de 2015 (CV0184-15): Impuesto sobre gases fluorados. Adquisición de botellas que contienen HFC-227 y de gas HFC-227 para recarga. Alta en el Registro Territorial. Exención.

Una empresa que se dedica a instalar sistemas de protección contra incendios adquiere botellas que contienen HFC-227 que procede a instalar así como HFC-227 para realizar recargas de botellas. Se pregunta acerca de quién debe inscribirse en el Registro Territorial de cara a poder aplicar la exención.

La DGT analiza diferentes situaciones: en un primer lugar la adquisición por parte de la empresa de gas HFC-227 para proceder a su incorporación en sistemas fijos de protección contra incendios nuevos. En estos casos, la DGT señala que dicha adquisición de gas estará sujeta pero exenta del impuesto, siempre y cuando la empresa instaladora tenga la condición de revendedora. Posteriormente, la instalación del gas en los locales de los titulares de las instalaciones estará a su vez exenta, al tratarse de una primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinan los gases a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.

En el caso de adquisición para recargas, pueden darse varias situaciones: i) que el gas se adquiera para sustitución, en cuyo caso dicha entrega podrá estar exenta siempre que se justifique que los gases se han extraídos y que han sido entregados a un gestor de residuos, con lo límites previsto en la normativa aplicable; ii) que la cantidad de gas recargado sea superior a la cantidad de gas extraído, en cuyo caso se tributará por la diferencia; iii) que se efectúe la recarga sin haber acreditado la extracción previa.

En este último caso, será de aplicación la exención a la primera venta o entrega, debiendo facilitarle al proveedor una tarjeta identificativa de su inscripción en el Registro Territorial como instaladora de sistemas fijos de extinción de incendios así como una declaración en donde conste que el destino de los gases es la recarga de estos sistemas de extinción de incendios.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 28 de enero de 2015 (CV0312-15): Impuesto sobre gases fluorados. Gestor de residuos. Extracción de gases. Composición química de los gases.

La empresa consultante es una empresa que se dedica a la adquisición de equipo que contienen gases fluorados objeto del impuesto con el fin de extraer dichos gases y eliminar parte del aceite. En este sentido, la DGT recuerda que en principio, en estos casos, el impuesto ya se ha devengado con anterioridad a la adquisición del equipo por parte de la consultante, debiendo reflejarse este hecho en la factura de adquisición de los equipos. Es por ello que, en la medida en que este

impuesto ya se habrá devengado, no procede presentar declaración- liquidación alguna con motivo de la adquisición de los equipos.

La DGT señala en esta consulta el procedimiento a seguir de cara a poder pedir la devolución del impuesto soportado en los casos en los que los gestores de residuos se hagan cargo de la destrucción, reciclado y/ o regeneración del gas. Para ello, recuerda que es necesario contar con una acreditación de haber entregado los gases fluorados al gestor de residuos mediante un certificado y el documento de control y seguimiento o bien, cualquier otro medio de prueba admisible en derecho. Asimismo, será necesario aportar copia u original de la factura donde conste la repercusión del impuesto.

Para el caso en que el gestor de residuos certifique la composición y cantidad de un botellón compuesto por diferentes fracciones de distintos aparatos, dada la imposibilidad de calcular exactamente qué fracción de gas proviene de cada aparato, la DGT considera que se podrá hacer una estimación lo más ajustadas a la realidad posible.

Cuando los equipos recepcionados tengan un volumen tan mínimo de gas que no pueda llevarse a cabo un análisis, la DGT señala que en estos casos, se entenderá que se recepciona un aparato sin gas.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 28 de enero de 2015 (CV0313-15): Impuesto sobre gases fluorados. Diversas cuestiones.

La primera cuestión está relacionada con la posibilidad de aplicar una exención en los casos en los que se produce un cambio de refrigerante por un gas de menor potencial de calentamiento atmosférico. En este caso, la DGT recuerda que si lo que estamos es ante una mera sustitución de gas en donde se extrae la misma cantidad de gas que se repone, se entiende que esta operación estaría no sujeta al impuesto, siempre que pueda acreditarse haber entregado el gas extraído a las instalaciones de gestores de residuos. En los casos en los que la cantidad de gas retirado sea inferior a la cantidad de gas recargado, será necesario tributar por la diferencia.

No obstante lo anterior, si en el momento de producirse la recarga se desconoce la cantidad de gas extraído o bien que se trata de una sustitución, la DGT indica que en estos casos se repercutirá la totalidad del impuesto, con independencia de que con posterioridad, se solicite la devolución del impuesto.

En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, esto es, la entrega de gases exenta a la base militar americana en Rota, la DGT considera que, cuando en una base o en parte de ella se tenga estatuto de base de uso conjunto España- Estados Unidos, la primera venta o entrega de gases allí efectuada que se destine a recargas para las FFAA americanas o españolas, estará exenta siempre que sea para fines oficiales y el valor de la misma sea igual o superior a 600 euros.

Cuando la primera entrega o venta tenga como destinatario la OTAN o los Cuarteles Generales militares y se destine a recargas para fines oficiales, se pueden considerar que estamos ante operaciones exentas.

Finalmente, también estarán exentas las primeras ventas o entregas de gases destinados a recargas en las bases para las actividades de los economatos, tiendas, cantina, comedores y restaurantes, centros sociales, clubes, etc...

Finalmente, respecto de la tercera cuestión, esto es la venta de gases a un barco español en aguas internacionales y la necesidad de cumplimentar un DUA de exportación, la DGT señala que siempre y cuando el gas se ponga a disposición del barco en territorio español, dicha entrega estará sujeta y exenta. Si por el contrario, el gas se pone a disposición el barco cuando este se encuentra en un tercer país, dicha entrega estará no sujeta.

En este sentido, la DGT concluye recordando que estarán exentas las entregas de gases que se efectúen en territorio español siempre que mediante un DUA de exportación se acredite su utilización fuera del territorio de aplicación del impuesto o bien cuando se utilicen en otro Estado Miembro en cuyo caso, dicha utilización podrá probarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 28 de enero de 2015 (CV0314-15): Impuesto sobre gases fluorados. Casos de impago por parte de los clientes. Recuperación del impuesto.

Se plantea la posibilidad de recuperar el impuesto en los casos de concurso o impago por parte del cliente. La DGT recuerda que el impuesto ha de pagarse siempre que existan emisiones a la atmosfera y ello con independencia de que exista culpa o no en la emisión de los mismos. Asimismo, la DGT indica que la repercusión del impuesto es obligatoria y que no existe en la normativa ningún mecanismo previsto que recoja la posibilidad de recuperar este impuesto en los casos de concurso o impago por parte del cliente.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 13 de enero de 2015 (CV0073-15): Impuesto sobre gases fluorados. Sustitución de gas refrigerante por otro de similares características.

Se pregunta acerca del régimen tributario aplicable en los casos de sustituciones de gases refrigerantes por otros diferentes pero con características similares. En estos casos, la DGT señala que siempre y cuando la sustitución suponga una extracción previa del gas refrigerante y su entrega a un gestor de residuos, esta operación estará sujeta y exenta en la medida en que la cantidad de gas extraído y la cantidad de la recarga coincidan. Si por el contrario, la cantidad de la recarga es superior a la del gas extraídos, entonces se tributará por la diferencia.

Ahora bien, si en el momento de efectuar la recarga se desconoce que estamos ante una operación de sustitución o bien, no se ha procedido a la extracción previa del gas, la recarga estará sujeta, pudiendo acudir al mecanismo de devolución del impuesto si se cumplen las condiciones legalmente establecidas.

En cuanto a la exención en la adquisición de los gases por parte del instalador, la misma solo será aplicable en los casos en los que el instalador tenga la condición de revendedor, debiendo de cumplir con las obligaciones formales pertinentes.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 30 de enero de 2015 (CV0348-14): Impuesto sobre electricidad. Arrendamiento de grupos electrógenos. Sujeto pasivo.

Una empresa de alquiler de grupos electrógenos y maquinaria para la construcción se dedica al alquiler y cesión de uso temporal de estos grupos electrógenos, su puesta en marcha y mantenimiento. Los arrendatarios son los que deciden la puesta en marcha de los grupos electrógenos, su consumo así como la electricidad que van a consumir. Se plantea quien tiene la condición de fabricante a los efectos del impuesto sobre la electricidad.

Tras analizar el nuevo régimen aplicable en materia del impuesto sobre la electricidad, la DGT indica que de acuerdo con la nueva regulación en vigor, se grava el suministro de energía eléctrica para consumo o para autoconsumo, no estando sujeta la energía eléctrica producida por un generador o conjunto conectado a generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios.

En la situación consultada, si el contrato firmado tiene por objeto la mera cesión del grupo electrógeno, siendo el arrendatario quien lleva a cabo la actividad de producción de electricidad, la DGT considera que dicho arrendatario será quien consuma la electricidad por él generada y, por lo tanto, deberá de proceder a inscribirse como contribuyente del impuesto.

Por el contrario, si de acuerdo con el contrato firmado, el arrendador se compromete a instalar o montar el grupo electrógeno, a la asistencia técnica así como a otros servicios, en particular, la dirección de la producción de electricidad, este tendrá la consideración de suministrador de energía eléctrica, estando obligado a inscribirse.

La DGT considera que el arrendatario asumirá la producción de electricidad cuando lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, incluidos los consumos de gasóleo como carburante, y/o de los recursos humanos necesarios para llevar a cabo dicha producción. Por el contrario, si el arrendador presta un servicio integral, este pasará a tener la condición de contribuyente del impuesto.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 30 de enero de 2015 (CV 0355-15). IVPEE. Base imponible.

Se pregunta si existe un precio mínimo sobre el que deba aplicarse el 7% o si por el contrario, el 7% resulta aplicable sobre los ingresos de venta de energía, pudiendo el precio ser en ese caso, el precio de coste.

Analizada la normativa aplicable, la DGT señala que solamente está sujeta al IVPEE la energía eléctrica que se incorpora a la red de transporte y distribución. En estos casos, formarán parte de la base imponible del impuesto los ingresos por la venta de la energía eléctrica generada valorada al precio de mercado de producción, los costes de explotación medios necesarios para realizar la actividad y el valor inicial de la instalación tipo, todo ello para una empresa eficiente y bien gestionada. En consecuencia, está sometida al IVPEE la retribución que corresponda a la energía total que se incorpora al sistema eléctrico a través de la red de distribución.

Finalmente, la DGT señala que en ningún caso se tendrán en consideración los costes o inversiones que vengan determinados por normas o actos administrativos que no sea de aplicación en todo el territorio español y, en todo caso, los costes de inversiones deberán responder exclusivamente a la actividad de producción de energía eléctrica.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 30 de enero de 2015 (CV 0357-15). IVPEE. Hecho imponible.

Una empresa que se dedica a la construcción de estructuras metálicas y que se dedica también a la producción de energía eléctrica, pregunta acerca de la forma de tributar en relación con el IVPEE.

La DGT recuerda que dado que la generación eléctrica y su incorporación a la red de distribución del sistema eléctrico son los dos elementos necesarios para que la producción de energía eléctrica esté gravada por este impuesto, no estarán sujetas las retribuciones percibidas por la producción de energía eléctrica que no se incorpore a la red.

En consecuencia, de acuerdo con la DGT, solo estarán sometidas a gravamen las retribuciones totales que perciba la sociedad consultante y que correspondan únicamente a la energía producida en las instalaciones siempre y cuando la misma sea incorporada al sistema eléctrico a través de la red de distribución.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 30 de enero de 2015 (CV 0356-15). Impuesto sobre la electricidad. Nueva regulación: necesidad de inscripción y solicitud de autorización para acogerse la reducción en base imponible.

Se pregunta acerca de la necesidad de proceder a una nueva inscripción en el Registro Territorial por parte de una empresa que ya figuraba previamente inscrita de conformidad con lo previsto en la normativa en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014. Adicionalmente, se plantea la necesidad de renovar, con carácter anual, la inscripción en el Registro Territorial para poder beneficiarse de la reducción en base imponible.

Tras citar los preceptos aplicables, la DGT señala que de acuerdo con lo previsto en la Disposición Transitoria Octava de la LII.EE., los obligados a presentar autoliquidaciones por el impuesto sobre la electricidad, así como los beneficiarios de exenciones y reducciones que ya figuren inscritos en el Registro Territorial por el Impuesto sobre la Electricidad, no deberán solicitar una nueva inscripción. Por lo tanto, en el caso objeto de consulta no será necesario proceder a solicitar una nueva inscripción.

En cuanto a la inscripción en los casos de reducción en base imponible, la DGT señala que durante los dos primeros meses de cada año, los beneficiarios de la reducción deberán comunicar a los contribuyentes por este impuesto así como a la Oficina Gestora la cantidad efectivamente consumida o, en su caso, el porcentaje definitivo de electricidad consumida con derecho a la reducción durante el año natural anterior. En caso de que no se comunique nada, se entenderá

que no se ha producido variación alguna respecto del año anterior, no siendo necesario solicitar la renovación de la autorización para el disfrute de este beneficio fiscal.