



Querido lector,

Tenemos el placer de remitirle nuestro Boletín Informativo nº 2/2015, 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 del Tribunal Económico- Administrativo Central, Vocalía 8ª, de 22 de abril de 2015. IVA a la importación. Clasificación arancelaria. Principio de regularización íntegra: improcedencia de la regularización del IVA a la importación.

Como consecuencia de la modificación de unas partidas arancelarias a la importación, la Inspección procedió en su momento a regularizar las cuotas de IVA a la importación, reclamando el pago de estas cuotas por el importe de los aranceles regularizados. La entidad recurrente considera que no procede dicha regularización en base al principio de regularización íntegra.

Tras analizar los fundamentos de la Sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de fecha 8 de mayo de 2008, asunto Ecotrade, así como el análisis realizado del principio de regularización íntegra por su parte en su Resolución de 14 de febrero de 2012, el TEAC señala que dado que en el caso de autos no hay pérdida de ingresos fiscales, puesto que se compensa la deuda entre sí, y no hay una actuación tendente a la obtención de un beneficio fiscal alguno, realizada con abuso de las normas, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y con la doctrina del Tribunal Supremo, hay que concluir que el sujeto pasivo tiene derecho a la regularización íntegra del IVA a la importación liquidado.

Esto supone admitir la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 2 de febrero de 2015 (CV 0408-15). Impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas. Depósito fiscal. Almacenamiento de bebidas pertenecientes a terceros. Tratamiento de los servicios prestados.

La consultante es una empresa que es dueña de unas instalaciones de almacenamiento que se destinan a almacenar bebidas alcohólicas propiedad de terceros. Sus clientes son transitarios o intermediarios. Se plantea el régimen aplicable a los servicios de almacenamiento de mercancías en depósito fiscal.

La DGT señala que todos los servicios prestados sobre mercancías vinculadas al régimen de DDA, están exentos del impuesto, incluido el servicio de almacenamiento objeto de consulta. En este sentido, cuando los bienes abandonen el DDA, será en ese momento cuando se produzca la operación asimilada a la importación, siendo así que, en los casos en los que no hubiera habido un cambio en la titularidad de los bienes mientras que los mismos estaban vinculados al DDA, la base imponible de la operación asimilada a la importación estará constituida por los servicios exentos, en la medida en que estos aportan un mayor valor a los bienes y se prestaron exentos debido a la permanencia de los bienes bajo este régimen. Dicha base imponible incluirá asimismo

el importe de los impuestos especiales que se devenguen con motivo de la ultimación del régimen suspensivo de II.EE.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos al Consumo) de 10 de marzo de 2015 (CV 0785-15). Ventas sucesivas. Exportación.

Se plantea la posibilidad de aplicar la exención relativa a las entregas de bienes con destino a la exportación respecto de los siguientes casos: i) entrega de bienes por parte de la entidad consultante, siendo por cuenta del comprador el transporte interno de las mercancías hasta la aduana de exportación; ii) entrega de bienes por parte de la entidad siendo por cuenta de la consultante el transporte interno hasta la aduana de exportación y, finalmente iii) entrega de las mercancías por la consultante a otros empresarios o profesionales que a su vez vincularán dichas mercancías al régimen de depósito aduanero.

La DGT recuerda que en el caso de las ventas en cadena de mercancías objeto de exportación, en donde exista un único transporte, el régimen de tributación aplicable dependerá de a qué entrega de bienes se vinculará el transporte. Así, si el transporte puede vincularse a la primera de las entregas, será de aplicación la exención recogida en el artículo 21.1º de la LIVA, siendo así que dicha entrega de bienes estará sujeta pero exenta, quedando no sujetas a IVA el resto de ventas sucesivas. En este caso, será la consultante quien formalice el DUA de exportación y aparezca como exportador en la documentación aduanera.

En cuanto a la prueba de la vinculación del transporte, la DGT señala que dicha vinculación podrá probarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, atendiendo a la documentación aduanera de exportación, con independencia de quien corra con los gastos del transporte, si la consultante, el comprador o bien un tercero que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los dos.

Por el contrario, para el caso en que el transporte se vincule a la segunda entrega, la DGT señala que la primera de las entregas de bienes estará sujeta y no exenta de IVA y ello con independencia de que la mercancía sea objeto de transporte con destino a un tercer estado.

Respecto de las entregas de bienes con destino a la exportación a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, la DGT considera que la entrega de bienes realizada por la consultante al cliente estará sujeta pero exenta de IVA en virtud de lo previsto en el artículo 21.2º de la LIVA y ello con independencia de que sea la consultante o el empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, quien figura como exportador en el DUA de exportación.

Finalmente, respecto de las entregas de bienes para ser objeto de vinculación al régimen de depósito aduanero, la DGT informa de que, salvo en el caso previsto en la normativa aduanera, no está permitida la vinculación de mercancías comunitarias al régimen de depósito aduanero. No obstante lo anterior y para el caso de vinculación de mercancías al régimen de depósito distinto del aduanero, la DGT recuerda que, de conformidad con consultas previas, solo podrá estar exenta de IVA la entrega de bienes que tenga como destinataria a la persona que aparezca como tal en la declaración de vinculación al depósito distinto del aduanero.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos al Consumo) de 27 de marzo de 2015 (CV 0982-15). Determinación de la base imponible del impuesto. Inclusión del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero repercutido a los clientes como mayor base imponible del impuesto.

Una entidad dedicada a la instalación de equipos de climatización que repercute a sus clientes el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero pregunta acerca de la inclusión en la base imponible del impuesto de las cuantías pagadas por estos conceptos y su posterior registro en el modelo resumen anual, modelo 390.

La DGT recuerda que de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de la LIVA, forma parte de la base imponible del impuesto la cuota de los impuestos especiales, a excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, cuando la misma se añada al importe, que como contraprestación, se haya acordado en una operación sujeta al IVA.

Este importe será el que se consigne en la declaración resumen anual- modelo 390 en el apartado relativo al “IVA devengado. Régimen ordinario”, siempre y cuando el consultante tribute por el régimen general del impuesto.

Adicionalmente, dicho importe será el que se tenga también en cuenta a efectos de la determinación del volumen de operaciones que, como recuerda la DGT, es un concepto exclusivo de IVA que no está relacionado con el concepto importe neto de la cifra de negocios, al tratarse este último de un concepto meramente contable.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos al Consumo) de 26 de mayo de 2015 (CV 1595-15). Exención aplicable a los servicios relacionados con las exportaciones. Exenciones en los casos de transportes en los que intervienen empresas estibadoras y consignatarias aunque no tengan la calificación de representantes aduaneros.

En su contestación a Consulta la DGT recuerda su criterio en cuanto a la exención de los servicios de transporte con ocasión de operaciones de exportación. En este sentido, señala que dichos servicios estarán exentos siempre y cuando los mismos se presten a los que realizan las exportaciones o envíos de los bienes, o en su caso a los adquirentes de los mismos y, en todo caso, cuando se trate de transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduanas, aunque actúen en nombre propio, pero siempre que actúen por cuenta del exportador o del adquirente, en el sentido de que el transporte se refiera a mercancías que efectivamente se exporten y que dichos exportador o adquirente encarguen a estas personas que contraten el referido transporte de las mercancías bien en nombre propio bien en nombre ajeno.

En base a este criterio, la DGT concluye señalando que los servicios de transporte relacionados con exportaciones estarán exentos de IVA siempre que los mismos los realice una empresa de transportes y esté relacionado con exportaciones de mercancías a favor de:

- Un intermediario que actúe en nombre y por cuenta del exportador o que actúe en nombre y por cuenta de un transitario, consignatario o agente de aduanas que a su vez actúe en nombre propio y por cuenta del exportador;

- Un transitario que actúe en nombre propio y por cuenta del exportador o bien que actúe en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación;
- Un consignatario que actúe en nombre propio y por cuenta del exportador o bien que actúe en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación;
- Un agente de aduanas que actúe en nombre propio y por cuenta del exportador o bien que actúe en nombre y por cuenta de quien realiza la exportación.

Por el contrario, no estarán exentos de IVA los servicios de transporte que se presten en relación con operaciones de exportación a destinatarios que sean intermediarios que actúan en nombre propio o, consignatarios, transitarios o agentes de aduanas que actúan en nombre y por cuenta de un intermediario que a su vez actúe en nombre propio respecto del exportador.

B. Aduanas

Novedades normativas en materia de aduanas

Decisión n ° 1/2015 del Comité Especial Cariforum-UE de Cooperación Aduanera y facilitación del comercio, de 10 de marzo de 2015, por la que se establece una excepción a las normas de origen contempladas en el Protocolo I del Acuerdo de Asociación Económica entre los Estados del Cariforum, por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra, atendiendo a la situación especial por la que atraviesa la República Dominicana en lo que respecta a determinados productos textiles (DOCE de 16 de abril de 2015, L99-34).

Mediante esta Decisión se establece durante un período de dos años una excepción a las normas de origen contempladas en el Protocolo I del Acuerdo de Asociación Económica (AAE) entre los Estados del Cariforum, por una parte, y la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por otra. Esta excepción sería aplicable a los siguientes productos: pantalones y calzones de denim para hombres; y camisetas de punto de algodón procedentes de la República Dominicana.

Su justificación se encuentra en la difícil situación que atraviesa el sector textil dominicano debido a que las operaciones de elaboración y transformación llevadas a cabo en el vecino Haití están afectando al cumplimiento de las normas de origen del AAE Cariforum-UE ya que Haití no se considera un estado del Cariforum. Para el caso en que la República Dominicana no pudiera abastecerse en Haití, a no ser este último miembro del Cariforum, es probable que la continuidad de sus exportaciones de textiles a la UE se vería seriamente afectada.

Estas derogaciones serán de aplicación durante dos años, desde el 10 de marzo de 2015 hasta el 10 de marzo de 2017, siendo a juicio de la Comisión un período de tiempo razonable que permite a la República Dominicana prepararse de cara a poder cumplir con todas las normas de origen.

En resumen, la derogación queda fijada de este modo:

Código NC	Descripción de las mercancías	Período	Cantidades (en unidades)
6203 42 31	Pantalones y calzones, de denim, para hombres	10.3.2015-9.3.2016	300.000
		10.3.2016-9.3.2017	300.000
ex 6109 10 00	Camisetas de punto, de algodón	10.3.2015-9.3.2016	54.054
		10.3.2016-9.3.2017	54.054

Resolución de 5 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de las autorizaciones aduaneras.

El pasado 5 de marzo de 2015 se aprobó la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de las autorizaciones de despacho aduanero, publicada en el BOE de 17 de marzo de 2015. Esta Resolución entró en vigor el día 15 de abril e implica la necesidad de que a partir de esa fecha, se procedan a registrar

todas las autorizaciones para realizar despachos aduaneros en nombre de terceros por Internet, no siendo necesario incorporar a dicho Registro las autorizaciones por operación.

En este sentido, esta Resolución viene a unificar por un lado el contenido de las autorizaciones de despacho, al imponer un modelo de autorización único y por otro, se regula el procedimiento de otorgamiento de las autorizaciones de despacho puesto que se contemplan varios supuestos y se aprueba un formulario específico al efecto:

- a) Autorización de despacho otorgada mediante comparecencia personal del poderdante. En estos casos deberá presentarse el modelo de autorización aprobado ante las Dependencia de Aduanas;
- b) Autorización otorgada mediante comparecencia del representante aduanero;
- c) Autorización otorgada mediante documento público o documento privado con firma notarialmente legitimada presentado ante la Agencia Tributaria. En estos casos el documento de acreditación del apoderamiento deberá ajustarse al contenido recogido en el modelo;
- d) Autorización otorgada por Internet, a través de la sede electrónica.

Una vez otorgada la autorización, la misma será revisada por el funcionario correspondiente el cual comprobará su contenido y pondrá de manifiesto, si es que los hay, los defectos o errores detectados.

Se establece asimismo un régimen transitorio para todas aquellas autorizaciones de despacho concedidas antes de la publicación de esta normativa. En estos casos, será necesario que el poderdante (en este caso vuestros clientes), formulen una solicitud en la que identificará los poderes anteriormente conferidos para la autorización de despacho que se entenderán revocados y sustituidos por los que se otorgan mediante el empleo del modelo. Por lo tanto, a efectos prácticos, será necesario cumplimentar de nuevo la autorización de despacho global y formular la solicitud de incorporación de la misma al Registro.

En cuanto a la revocación de las autorizaciones, las mismas podrán ser revocadas mediante comparecencia personal ante las Dependencias de Aduanas e Impuestos Especiales o, mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente. Para ello, se aprueba un nuevo formulario.

Nota Informativa 01/2015 de 27 de mayo del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales relativa a la importación de productos sujetos a precio de entrada (Anexo XVI del Reglamento de Ejecución (UE) n° 543/2011). Cumplimentación de las declaraciones de importación.

Esta Nota Informativa se dicta como consecuencia de la entrada en vigor a partir del 1 de octubre de 2014 de las disposiciones previstas para el despacho de mercancías sujetas a precios de entradas y, en concreto, para los sectores de frutas y hortalizas y de frutas y hortalizas transformadas.

De acuerdo con la misma, a partir de esa fecha, se establece que únicamente podrá aplicarse un valor de importación a tanto alzado como valor en aduana en los casos de mercancía importada en el régimen comercial de la venta en consignación.

Para los demás casos, el valor en aduana a tener en cuenta será el que se determine de conformidad con lo previsto en la normativa aduanera. En estos casos, se establece que el importador tenga que constituir una garantía siempre que el valor en aduana declarado sea superior en un 8% al publicado por la Comisión como valor a tanto alzado. Para ello, dispondrá de un mes para probar las condiciones de comercialización del producto importador.

Es por ello que, a partir del 1 de junio de 2015, se modificarán una serie de requisitos de cara a la presentación de las declaraciones de importación. Así, en los casos de ventas en consignación, se deberá declarar como valor en aduana, el valor a tanto alzado, liquidándose los aranceles sobre dicho valor. Será necesario identificar esta operación mediante la inclusión determinados códigos en las casillas 24 y 44 del DUA de importación.

En el caso de las ventas en firme, el valor vendrá determinado por el valor en factura más en su caso los correspondientes ajustes positivos o negativos. Siempre que concurren las siguientes circunstancias, deberá justificarse que la venta posterior se realizó en condiciones que confirman la veracidad de los precios. Estas circunstancias son las siguientes:

- a) Que el valor a tanto alzado sea superior en 8% al valor declarado en la entrada;
- b) Que los derechos calculados a partir del valor a tanto alzado sean superiores a los resultantes de aplicar la regla general de valor en aduana.

De concurrir estas circunstancias, los aranceles se liquidarán en base al valor en aduana declarado si bien será necesario aportar una garantía que cubra el importe de la diferencia o bien, el operador podrá optar por pagar automáticamente dicha cantidad.

En cuanto a la justificación del valor declarado a la entrada de los productos, se señala que el importador dispone del plazo de un mes desde la fecha de venta de los productos en el territorio aduanero de la UE, con un límite de cuatro meses a partir de la fecha de aceptación de la declaración de importación, para demostrar la veracidad de los precios de comercialización. Transcurridos estos plazos sin justificación alguna, se ejecutará el importe de la garantía retenida.

A los efectos de proceder a ejecutar la garantía, la Aduana deberá comprobar lo siguiente:

- i) Que la venta se haya hecho dentro del plazo de los cuatro meses previsto en la norma o, en su caso, siete improrrogables;
- ii) Que la prueba se presenta al mes siguiente de llevarse a cabo la venta; y
- iii) Que se han incumplido todos estos plazos.

De cara a justificar el valor de comercialización, el importador deberá facilitar junto con la factura comercial, toda la documentación relacionada con la vena y comercialización de cada uno de los productos del lote, incluidos los documentos de transporte, seguro, manipulación y almacenamiento. Cada Aduana de despacho decidirá, a la vista de la documentación aportada, si se aceptan o no las pruebas presentadas.

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de aduanas

Sentencia del TJUE, Sala Décima, de 23 de abril de 2015 (asunto C-635/13, SC ALKA CO SRL). Clasificación arancelaria. Semillas para la siembra. Importación de semillas crudas de calabaza originarias de China.

ALKA es una sociedad de importación y exportación con sede en Rumanía cuya actividad principal es el comercio mayorista de café, cacao y condimentos. Entre los años 2007 y 2008 realizó una serie de importaciones de semillas crudas de calabaza con cascara procedentes de China, declarando la subpartida 1207.99.97, la cual llevaba asociado el pago de un arancel del 0%.

Como consecuencia de unas actuaciones de inspección, las autoridades rumanas regularizaron la clasificación originalmente declarada al entender que dichas semillas deberían haber sido importadas bajo la subpartida 1207.99.97 que llevaba asociado un arancel del 3%, reclamando así el pago de los aranceles no ingresados. Alka recurrió dicha resolución ante la autoridad judicial, la cual estimo sus alegaciones siendo así que al no estar conforme con el contenido de esta resolución, las autoridades rumanas recurrieron dicha decisión en casación. Este recurso fue estimado ya que la corte consideró que no se había acreditado suficientemente el destino real de las semillas y por ello procedió a reponer actuaciones, reenviando el expediente al tribunal para un nuevo enjuiciamiento.

Al existir dudas acerca de la clasificación, se interpone la correspondiente cuestión prejudicial con el fin de dilucidar si dicha mercancía debe clasificarse bajo la partida NC 1207 o bien 1209. El TJUE recuerda que su función no es la de clasificar la mercancía ya que esta función le corresponde al órgano judicial remitente. Asimismo, señala que dichas semillas podrían a su vez clasificarse bajo la partida NC 1212, en base a la Sentencia Sunshine.

Del análisis de las Notas Explicativas se desprende que el concepto «las demás semillas y frutos oleaginosos» que figura en la partida 1207 de la NC debe interpretarse en el sentido de que contempla las semillas y frutos que se utilizan normalmente para la extracción de aceite o de grasas alimenticias o industriales, excepto las comprendidas en las partidas 1201 a 1206 de la NC. El TJUE considera que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si las semillas de calabaza de que se trata en el litigio principal reúnen tales criterios y, en particular, si se utilizan normalmente para la extracción de aceite o de grasas alimenticias o industriales, en cuyo caso deberán clasificarse en la partida 1207 de la NC. Dicha partida resulta aplicable a las semillas oleaginosas y ello con independencia de que se utilicen o no para la extracción de grasas alimenticias o industriales, en cuyo caso quedan expresamente excluidas las partidas 1209 y 1212.

Por lo tanto, en caso de que no puedan definirse como semillas de carácter oleaginoso, habrá que plantearse si las mismas se clasifican bajo la partida 1209 o 1212. En este sentido, el TJUE recuerda que la partida 1209 solo es aplicable a los elementos vegetales que pueden germinar y hacer surgir una nueva planta, mientras que la partida 1212 es una partida residual. Por lo tanto, siempre y cuando las semillas en cuestión no tengan carácter oleaginoso, las mismas se clasificarán bajo la partida 1209 en la medida en que dispongan de capacidad de germinación. En caso contrario, las mismas deberán clasificarse bajo la partida 1212.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, TSJM), Sala de lo contencioso- administrativo, Sección 5ª, de 28 de enero de 2015. Renta de aduanas. Régimen de domiciliación.

Se analiza un supuesto de hecho en donde la importadora, titular de una autorización de despacho simplificado de domiciliación, presentó una declaración simplificada de importación declarando una importación de mercancía procedente de Turquía. Con posterioridad, a la hora de presentar la declaración recapitulativa, la importadora no incluyó esta importación en su declaración, motivo por el cual se le requirió para que presentase determinada documentación.

A la vista de esta documentación, la Dependencia decidió practicar la correspondiente regularización, liquidando los derechos de importación y ello con independencia de que se tratase de mercancía procedente de Turquía, tal y como se reconoció en la propia liquidación.

A juicio del TSJM, en el caso de autos, la recurrente estaba obligada a proporcionar una declaración complementaria, siendo así que la Administración considera que no se ha producido por lo que a su juicio, procede practicar una liquidación complementaria.

La recurrente considera que dicha liquidación no procede ya que entiende que el hecho de que haya producido un incumplimiento en las condiciones aplicables al procedimiento de despacho simplificado, no impide la aplicación de los beneficios arancelarios previstos para mercancías procedentes de Turquía.

Ahora bien, el TSJM considera que esta argumentación no puede prosperar en la medida en que al tratarse de un procedimiento simplificado era necesario que la entidad recurrente cumpliera con todos los requisitos previstos en la normativa aplicable y, por lo tanto, presentase la correspondiente declaración complementaria. El TSJM entiende que el hecho de que la propia Aduana reconozca el origen turco de la mercancía no es suficiente para no proceder a liquidar la deuda aduanera.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, TSJM), Sala de lo contencioso- administrativo, Sección 5ª, de 29 de enero de 2015. Renta de aduanas. Clasificación arancelaria. Regularización a posteriori. Prioridad de la partida más específica.

Se impugna una Resolución del TEAR de Madrid en virtud de la cual se confirmaba la procedencia de una liquidación practicada por las Autoridades Aduaneras como consecuencia de un cambio de clasificación en las partidas originalmente declaradas por el importador.

La recurrente cuestiona en primer lugar la posibilidad de practicar una liquidación a posteriori teniendo en cuenta el plazo para practicar la liquidación previsto en el artículo 218 del CAC. Ahora bien, el TSJM justifica la práctica de esta liquidación provisional argumentando que, en el caso de autos, a la vista de la complejidad de los datos técnicos de las mercancías, resulta razonable la existencia de dudas en cuanto a sus características y la consiguiente clasificación arancelaria, a los efectos de valorar el error en los términos previstos en el artículo 220.2 del CAC. Es por ello que el TSJM confirma la procedencia de la liquidación *a posteriori*, no pudiendo considerarse que se ha producido la caducidad.

Sentado lo anterior, el TSJM centra la cuestión en la clasificación de la mercancía importada bajo la subpartida 8521.90.00.90 o, en su caso, bajo la subpartida 8522.90.80.99 que es la propuesta por la Inspección, en base a lo previsto en el Reglamento (CE) n° 295/2009 de la Comisión de 18 de marzo de 2009.

Ahora bien, el TSJM en línea con los argumentos de la recurrente, considera que dicho Reglamento no resulta aplicable al caso analizado, en la medida en que se trata de importaciones que se llevan a cabo a lo largo del año 2008, fecha en la que dicho Reglamento no estaba en vigor. A juicio del TSJM, del texto de este Reglamento no puede extraerse la conclusión de que el mismo no modifica la interpretación en cuanto a la partida arancelaria aplicable antes de su aprobación. Muy al contrario, de la redacción del mismo se desprende que con anterioridad la partida indicada por la Inspección, esto es, la partida 8522.90.80.99 no incluía la mercancía objeto de importación.

Sobre la base de esta interpretación, el TSJM considera que, si bien de acuerdo con la Regla General de Interpretación 2.a) la mercancía objeto de importación podría considerarse como mercancía incompleta, en el caso de autos procede la aplicación de la RGI 3.a) en virtud de la cual la partida más específica tiene prioridad sobre la partida más general. Así, el TSJM considera que procede clasificar la mercancía importada bajo la partida 8522 en vez de la propuesta por la Inspección, al ser esta una partida más específica que la 8521. Por lo tanto, acuerda anular las liquidación practicadas y estimar el recurso contencioso- administrativo.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, TSJM), Sala de lo contencioso- administrativo, Sección 5ª, de 9 de febrero de 2015. Renta de aduanas. Clasificación arancelaria. Práctica de una liquidación complementaria. Sistema de preferencias generalizadas. Documento que acredita la existencia de un transporte directo.

Se impugna una Resolución del TEAR de Madrid de fecha 7 de septiembre de 2012, en virtud de la cual el TEAM desestimó la reclamación económico- administrativa interpuesta por la interesada. En este caso, se cuestiona en primer lugar la posibilidad de realizar, por parte de la Administración, una comprobación *a posteriori* teniendo en cuenta que la misma contaba con todos los datos necesarios para practicar la liquidación en el momento de realizarse el despacho.

Tras un análisis exhaustivo de la normativa aplicable, el TSJM concluye señalando que en este caso concreto, a la vista de la complejidad de la descripción de los datos técnicos de las mercancías, es razonable que existan dudas en cuanto a sus características, por lo que la clasificación arancelaria inicialmente consignada podría ser cuestionada, siendo por lo tanto procedente la liquidación.

Sentando lo anterior, el TSJM analiza la procedencia de la clasificación originalmente declarada señalando que la partida consignada por la recurrente hace referencia a aparatos eléctricos de señalización acústica y visual mientras que la regularizada, hace referencia a aparatos de alumbrado. De la documentación que obra en el expediente, se trataría de aparatos de iluminación por lo que a juicio del TSJM, es correcta la reclasificación propuesta.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, TSJM), Sala de lo contencioso- administrativo, Sección 5ª, de 10 de febrero de 2015. Renta de aduanas. Práctica de una liquidación complementaria. Sistema de preferencias generalizadas. Documento que acredita la existencia de un transporte directo.

Se cuestiona en primer lugar la posibilidad por parte de la Administración de realizar una liquidación complementaria cuando según la empresa importadora, en el momento de presentar el DUA de importación, la Administración contaba con todos los datos y documentos necesarios para practicar la correspondiente liquidación.

Analizada la legislación aplicable al efecto, el TSJM recuerda que en el momento de presentar el DUA de importación, la empresa recurrente no presentó el EUR- 1 que es el documento que justifica que precisamente, los productos importados eran de Chile. Asimismo, señala que el trasbordo de la mercancía en Brasil no venía recogido en el DUA. Es por ello que a su juicio, en este caso concreto no concurren las circunstancias previstas en el artículo 220.2.b) del CAC, por lo que la Administración estaba facultada para proceder a practicar una comprobación *a posteriori*, no siendo cierto que en el momento de presentar el DUA contase con todos los elementos necesarios para practicar dicha liquidación.

En cuanto a la acreditación del transporte directo, el TSJM recuerda que el primer medio para acreditar la regla del transporte directo de las mercancías es la certificación expedida por las autoridades aduaneras del país en el que se lleva a cabo el trasbordo de la mercancía y a falta de este documento, cualquier otro documento que pruebe esta realidad. Ahora bien, en el caso de autos, el TSJM considera que la documental aportada por la recurrente no es más que un mero documento que no permite su plena identificación y carece de firma e identificación del funcionario que lo emite por lo que no garantiza que la mercancía de que se trata sea la misma que la que se importó al amparo del DUA regularizado. Es por ello que considera que dicho documento no prueba la existencia de un transporte directo, no pudiendo darle validez al origen declarado de la mercancía.

Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, Vocalía 8ª, de 22 de abril de 2015. Renta de aduanas. Clasificación arancelaria. Quioscos digitales para el revelado de fotografías (subpartida 8471.50.00.90). Grabadoras digitales (subpartida 8543.70.90.99) y sus partes (subpartida 8543.90.0090).

Como consecuencia de unas actuaciones de comprobación e inspección en relación con los años 2008 y 2009, se propuso una modificación de la clasificación arancelaria originalmente declarada por el importador, lo que conllevó un incremento de los aranceles inicialmente pagados así como de las cuotas de IVA a la importación.

En cuanto a la clasificación de los quioscos digitales, se discute si se trata de una máquina de procesamiento de datos, esto es, de una especie de ordenador que lleva incorporado un software para el tratamiento de unos archivos que contienen imágenes digitales en cuyo caso la partida aplicable sería la 8471 o bien, de unas máquinas que desempeñan una función específica, como es el tratamiento y procesamiento de imágenes, en cuyo caso la partida aplicable sería la 8543.

Para resolver el caso, el TEAC se remite a la Sentencia dictada por la Audiencia Nacional (en adelante, AN) de fecha 24 de octubre de 2011, en donde se analiza en concreto esta cuestión, siendo así que a juicio de la AN, los quioscos en cuestión llevan a cabo una función diferente de la función que desarrolla una máquina de tratamiento de datos, por lo que los mismos deben clasificarse bajo la partida 8543.

Respecto de las grabadoras digitales, se discute si tal y como sostiene la Inspección las mismas han de clasificarse bajo la partida 8521.90.00.90 que lleva un arancel asociado del 13,9% o bien, bajo la partida 8543.70.90.99 que lleva un arancel asociado del 3,7%.

El TEAC se hace eco de la Sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de fecha 17 de marzo de 2005, en donde se analizó una cuestión prejudicial relacionada con la clasificación de aparatos de grabación similares a los importados y donde el TJUE concluyó que en la medida en que dichos aparatos realizaban una función propia y distinta de la del mero tratamiento de datos, dichos aparatos debían de clasificarse en la partida específica correspondiente a los aparatos que realizan las mismas funciones, esto es, bajo la partida 8521. Por lo tanto, el TEAC confirma la clasificación de la Inspección.

Resolución a consulta de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 3 de marzo de 2015 (C 0006-15). Solicitud de EORI por parte de una empresa no establecida para realizar vinculaciones al régimen de depósito aduanero.

En relación con la consulta planteada, la DGT señala que los operadores económicos y otras personas no establecidas que realicen operaciones aduaneras y que no dispongan de un NIF en España, deberán de obtener el mismo con anterioridad a la solicitud del correspondiente EORI, todo ello de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Resolución a consulta de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 11 de marzo de 2015 (C 0008-15). Valor en aduanas. Cánones por el derecho de distribución de determinados productos en España.

Una empresa española, filial de una empresa japonesa importa determinadas mercancías procedentes de China, pagando a un tercero (titular del derecho de autor) un canon por el derecho a la distribución de estos productos en nuestro país.

Lo primero que hace la DGT es recordar que la inclusión de los cánones como mayor valor en aduana depende de que los mismos constituyan una condición de venta *per se* de forma que para determinar si el pago de los mismos constituye una condición de venta, será necesario atender a

la concurrencia de varios de los elementos previstos en Código Aduanero y ello con independencia de que exista o no vinculación entre las partes.

Dicho esto, la DGT señala que en el caso objeto de consulta existen dos situaciones claramente diferenciadas: i) productos recogidos en el contrato de licencia de comercialización de fecha 10 de mayo de 2012 y ii) resto de los productos importados.

En cuanto al primer caso, en donde el vendedor de la mercancía viene impuesto por el licenciante, la DGT concluye diciendo que en base a la información aportada por la consultante, no hay información suficiente para llegar a la conclusión de que el pago del canon constituye o no una condición de venta de la mercancía. No obstante lo anterior, recuerda que, en general, cuando se pagan unos cánones por una parte que ejerce el control directo de la producción y venta de las mercancías, o un control indirecto sobre el fabricante, es posible considerar tales pagos como una condición de venta, aunque no constituyan una obligación del vendedor sino del comprador respecto del titular de los derechos de autor.

En cuanto al resto de productos importados, de acuerdo con la información aportada parece que el importador tiene plena libertad de selección de proveedor y de fabricante. En este caso, la DGT considera que a su juicio, el canon está plenamente relacionado con las mercancías objeto de importación ya que las mismas incluyen representaciones de imágenes o de personajes cubiertos por la licencia y con respecto a los cuales se pagan los mismos. Por otra parte, la DGT recuerda que la forma de cálculo del canon está en función de las ventas netas de los productos bajo licencia. Por lo tanto, la DGT concluye que dicho canon, en contra de lo que sostiene la consultante, está directamente relacionado con la mercancía objeto de importación.

Dicho esto, termina indicando que, aunque existen elementos que llevarían a pensar que hay un control del licenciante sobre el fabricante que rebasa los meros controles de calidad, no se aprecia que se cumplan los elementos suficientes que permitan concluir que el canon constituye una condición de venta.

C. Impuestos Especiales

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de II.EE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares (en adelante, TSJIB), Sala de lo contencioso- administrativo, de 10 de febrero de 2015. Impuesto Especial sobre el Alcohol y bebidas derivadas. Alcohol parcialmente desnaturalizado. Fabricación e importación de alcohol destinado a la fabricación de medicamentos. Carga de la prueba. Tributación del remanente.

La empresa recurrente se dedica al cultivo y posterior extracción de principios activos de plantas medicinales para venderlas como materia prima o producto base. Para ello utiliza alcohol no desnaturalizado, disponiendo desde 2003 de un CAE para recibir, en sus instalaciones, el alcohol no desnaturalizado exento, al estar destinado a la elaboración de especialidades farmacéuticas.

La empresa disponía de autorizaciones para realizar determinadas elaboraciones, si bien no había comunicado a la Oficina Gestora la elaboración de las mismas, siendo así que, tras llevarse a cabo las correspondientes actuaciones de comprobación e inspección, se detecta que la empresa no tenía autorización de la Oficina Gestora para la fabricación de determinadas elaboraciones, y que existían ciertas partidas de elaboraciones vendidas que no se destinaban a la fabricación de medicamentos. En estos casos, considera que dichas conductas son constitutivas de infracción.

Así, si bien la Administración considera correcta la utilización de alcohol exento para determinadas elaboraciones, procede a regularizar los remanentes de destilado y solventes derivados de dichas elaboraciones que son reutilizados en la elaboración de productos cuyo destino para la fabricación de medicamentos no pudo acreditarse. Asimismo, y respecto de una elaboración en concreto, en la medida en que la empresa únicamente utilizó parte del alcohol no desnaturalizado no habiéndose acreditado la reutilización o recuperación de la diferencia, se procedió a regularizar el impuesto por los litros no reutilizados, no imponiéndose sanción alguna por este incumplimiento.

Finalmente, se regularizó asimismo parte del alcohol exento utilizado en los diferentes procesos de fabricación. Dicho alcohol fue parcialmente recuperado, incorporándose parcialmente al proceso de fabricación.

Se discute acerca de la acreditación del uso del alcohol exento regularizado en la fabricación de especialidades farmacéuticas de las que, según la empresa, se había informado a la Oficina Gestora. El TSJIB recuerda que para que el alcohol pueda considerarse exento, deben de reunirse dos requisitos: i) que el productor ostente la autorización de la Oficina Gestora (tarjeta de suministro) y ii) que el producto elaborado tenga la condición o se destine a la elaboración de un producto de especialidad farmacéutica. Puesto que en el caso de autos, la empresa no ha podido demostrar que se cumple con el segundo de los requisitos el TSJIB considera que procede la liquidación practicada por la Administración por este concepto.

Por otro lado, la empresa considera que en relación con la regularización practicada, la Administración no tuvo en cuenta que parte del alcohol recuperado y que consideró como no exento en su primer uso, fue recuperado y utilizado en la fabricación de elaboraciones que sí

cumplían con todos los requisitos para que les fuese de aplicación la exención, si bien en un segundo ciclo productivo.

Ahora bien, a juicio del TSJIB dicho argumento no puede prosperar, en la medida en que existe una presunción recogida en el artículo 15.11 de la LIIIEE en virtud de la cual, siempre que no se pueda acreditar el destino dado a los productos objeto de II.EE. que se hayan beneficiado de una exención o reducción de tipos, se considerará que dichos productos no han sido utilizados para los fines previstos, no siendo de aplicación beneficio fiscal alguno.

El TSJIB considera que es la empresa la que ha de acreditar el destino dado al alcohol en el primer ciclo productivo. De no hacerlo, es claro que no será de aplicación la exención prevista y por lo tanto, el remanente de alcohol estará sujeto y no exento, no pudiendo generar con posterioridad operaciones exentas.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (en adelante, TSJPA), Sala de lo contencioso- administrativo, de 27 de febrero de 2015. Impuesto sobre Hidrocarburos. Forma de pago del gasóleo bonificado: tarjeta- gasóleo. Responsabilidad.

La cuestión se centra en aclarar si de conformidad con lo previsto en el artículo 106 del Reglamento de IIEE, el pago con tarjeta del gasóleo bonificado ha de realizarse de forma simultánea al suministro o bien, puede realizarse a crédito, materializándose el pago en fecha posterior, tal y como sostiene la empresa recurrente, teniendo en cuenta que contaba con el visto bueno de la Administración y existía una consulta autorizándolo de 3 de noviembre de 1994.

El TSJPA se remite a la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de fecha 10 de noviembre de 2011, en la que se señala que los medios de pago previstos en la normativa aplicable, no constituyen simples requisitos formales, sino que son condiciones ineludibles para poder aplicar los tipos reducidos, en la medida en que los mismos facilitan el control de uso o destino final que se le da al producto.

En cuanto a la delimitación de la responsabilidad, el TS en su Sentencia de 8 de abril de 2011, mantuvo que, en principio, en los casos en los que los productos objeto de impuestos especiales se hayan beneficiado de la aplicación de un tipo reducido y se hayan producido irregularidades en relación con su circulación, estarán obligados al pago del impuesto y las correspondientes sanciones los que expedidores, en tanto en cuanto no justifiquen la recepción de los productos por los destinatarios. Así, cuando el destinatario del producto hubiese gozado de un tipo reducido de forma indebida, como consecuencia de no haber utilizado los medios de pago legalmente previstos, el TS concluye que el detallista, en calidad de depositario autorizado, incumplió su deber de comprobar si el destinatario estaba autorizado a recibir el producto con tipo reducido.

Teniendo en cuenta dicha Sentencia, el TSJPA concluye desestimando el recurso presentado por la empresa recurrente, señalando que la Resolución del TEAR de Andalucía de 14 de julio de 2014, no resulta aplicable al caso al no poder asimilar la “tarjeta- llave” a la “tarjeta- gasóleo bonificado”.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 2 de febrero de 2015 (CV 0408-15). Impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas. Depósito fiscal. Almacenamiento de bebidas pertenecientes a terceros. Declaración informativa. Modelo 548.

La consultante es una empresa que es dueña de unas instalaciones de almacenamiento que se destinan a almacenar bebidas alcohólicas propiedad de terceros. Sus clientes son transitarios. Se plantea en primer lugar quien ha de figurar como cliente del titular del almacén.

De acuerdo con la Orden HAP/779/2013, de 30 de abril, la presentación de la declaración informativa ha de contener la información relativa a la identificación de la persona para la que se realiza la operación, excluyéndose aquellos sujetos pasivos que actúan por cuenta propia. En la medida en que en el caso de consulta, la empresa consultante factura sus servicios de almacenamiento a transitarios y empresas intermediarias que no son las titulares del producto, la DGT considera que de acuerdo con el contenido de esta Orden, la información a consignar es la relativa los datos de la empresa intermediaria.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 3 de marzo de 2015 (CV 0688-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Almacenamiento conjunto de productos exentos y de productos con tipo reducido. Almacenamiento conjunto de productos con tipos diferentes.

La empresa consultante va a firmar un contrato de arrendamiento de determinadas instalaciones con el fin de almacenar productos petrolíferos y carburantes o combustibles. En una de las instalaciones tiene intención de almacenar gasóleo tipo B con exención del impuesto así como gasóleo a tipo reducido. En otra de las instalaciones, tiene intención de almacenar gasolina sin plomo con exención del impuesto y gasolina recibida con aplicación del tipo pleno.

En cuanto a la primera de las problemáticas planteadas, la DGT, tras analizar toda la normativa relativa al almacenamiento de los hidrocarburos, recuerda que de acuerdo con las diferentes obligaciones de marcado para el gasóleo bonificado, el gasóleo tipo B debe incorporar un colorante rojo mientras que el gasóleo tipo C deben incorporar un colorante azul.

Así, la DGT indica que se trata de dos productos físicamente diferentes que para evitar contaminaciones, han de almacenarse en depósitos distintos, siendo necesaria la separación contable entre ambos y ello con independencia de que les corresponda el mismo epígrafe de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

En cuanto al almacenamiento conjunto de gasóleo B recibido con aplicación de una exención y de gasóleo B con aplicación de un tipo reducido, sin perjuicio de almacenar de forma separada el gasóleo B con diferentes contenidos de azufre, la DGT indica que nada en la normativa de impuestos especiales impide su almacenamiento conjunto en tanto en cuanto se trata del mismo producto físico y ambos llevan el mismo colorante rojo.

Finalmente en cuanto al almacenamiento conjunto de gasolina sin plomo recibida con aplicación de tipos diferentes (exención o tipo pleno), la DGT considera que nada impide en la LIIIE que se

produzca un almacenamiento conjunto, ello con independencia de que deba de llevarse a cabo una separación contable.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 3 de marzo de 2015 (CV 00691-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Devengo del impuesto y tipo de gravamen. Documento de circulación.

La empresa consultante va a recibir una serie de productos sujetos al impuesto sobre hidrocarburos que se van a utilizar en la fabricación de un aditivo para carburantes que se clasificaría bajo la partida 3811.90.00. Teniendo en cuenta lo anterior, lo primero que señala la DGT es que la fabricación de ese aditivo debe de hacerse en instalaciones que califiquen como fábrica a efectos de los II.EE., debiendo la consultante inscribirse en el Registro Territorial correspondiente.

En este sentido, la DGT señala que en el momento de la salida de fábrica del aditivo clasificado con el código NC 3811.90.00 con destino fuera del régimen suspensivo, se producirá el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos, tributando al tipo previsto en el epígrafe 1.1 de la Tarifa 1ª.

En cuanto al documento que debe amparar la circulación de este producto, la DGT entiende que estos productos tienen la calificación de productos sensibles, siendo así que su tenencia, circulación y utilización estará sujeta a las Normas de control previstas en los capítulos I y VII del Título I del Reglamento de los Impuestos Especiales. En concreto, en los casos en que este producto sea enviado fuera del régimen suspensivo a un distribuidor y circule dentro del ámbito territorial interno, no siendo aplicable ningún tipo de exención, dicha circulación no deberá ir amparada con un documento administrativo electrónico, estando su circulación amparada en un albarán de circulación. Esto mismo será aplicable en los casos de productos que circulen fuera del régimen suspensivo entre los establecimientos del mayorista y del detallista.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 16 de marzo de 2015 (CV 0840-15). Impuesto sobre Hidrocarburos. Servicio de almacenamiento de combustibles y carburantes propiedad de terceros. Almacén fiscal de hidrocarburos. Inscripción.

La consultante está analizando la posibilidad de prestar un servicio de almacenamiento de combustibles y carburantes titularidad de un tercero. Se plantea la posibilidad de inscribir el almacén como almacén fiscal de hidrocarburos, sin estar autorizada como operador al por mayor de productos petrolíferos.

Tras recordar todas las obligaciones que le incumben al titular de un almacén fiscal bajo la legislación vigente, teniendo en cuenta que el titular de un almacén fiscal puede llegar a ser responsable del pago del impuesto, la DGT señala que nada en la LIIEE ni en su Reglamento de desarrollo exige que los productos almacenados en un almacén fiscal sean propiedad del titular del almacén fiscal.

En el caso en que desde el almacén fiscal se expidan productos a otras CC.AA. diferentes de la que radique el establecimiento del expedidor, la DGT recuerda que el titular del almacén fiscal tendrá la condición de reexpedidor y por lo tanto, le será de aplicación lo previsto en la normas relativas al Impuesto sobre Hidrocarburos y ello con independencia de que sea el titular de la mercancía.

Dicho esto, a la posibilidad de estar dada de alta como almacén fiscal con la clave HT (almacén fiscal para el comercio al por mayor de hidrocarburos), la DGT considera que en estos casos, la persona solicite la inscripción debe contar con la correspondiente autorización administrativa que deberá adjuntar a la solicitud de inscripción. En cuanto a la posibilidad de inscribirse como almacén fiscal para el suministro directo por tuberías fijas, no es necesario que el titular del almacén en este caso sea titular de la mercancía, si bien se recuerda que desde este tipo de establecimiento no está permitido realizar suministros a minoristas.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 17 de marzo de 2015 (CV 0843-15). Impuesto sobre el Alcohol. Tratamiento y recuperación de residuos. Necesidad de inscripción como fábrica de alcohol.

La empresa consultante se dedica al tratamiento y recuperación de residuos que, en algunos casos, pueden contener alcohol etílico, pudiendo ser sometidos a procesos de depuración en los que, sin llegar a regenerar todo el alcohol, podrían obtenerse productos que podrían comercializarse como limpiacristales y/o disolventes, con hasta un 30% de alcohol.

Con efectos 1 de enero de 2015 se modifica la normativa aplicable en el sentido que, hasta el 31 de diciembre de 2014, la normativa solo preveía la posibilidad de recibir productos y subproductos con contenido de alcohol etílico para su destrucción y/o aprovechamiento energético. No obstante, a partir del 1 de enero de 2015, se podrá autorizar la obtención de alcohol a partir de residuos alcohólicos. Para ello, será necesario que el establecimiento figure inscrito como fábrica de alcoholes y que el alcohol se obtenga con arreglo al procedimiento previsto en la normativa aplicable.

En los casos en los que el alcohol así obtenido se destine a su destrucción o bien al aprovechamiento energético, se entenderá que se trata de alcohol parcialmente desnaturalizado, pudiendo circular desde el establecimiento industrial hasta el establecimiento gestor de residuos, siendo así que el CAE de gestora de residuos con contenido alcohólico, no le obliga a estar sometido a requisito formal alguno.

Dicho esto, si la consultante dispone de determinados aparatos en sus instalaciones que le permiten realizar un mejor aprovechamiento de los residuos alcohólicos con el fin de que el producto obtenido tenga una utilización comercial, la DGT señala que dicha operación podría llevarse a cabo fuera de la fábrica de alcohol, en tanto que el producto industrial tanto en su fase de depuración como en su condición de producto final comercializable, siempre incorpora alcohol parcialmente desnaturalizado.

Para ello, la DGT considera que la consultante no deberá operar bajo su condición de gestora de residuos, pues dicha figura se circunscribe a los supuestos de destrucción de residuos alcohólicos.

En estos casos, hay que entender que la consultante, dado que no utiliza propiamente alcohol desnaturalizado ni total ni parcialmente, debe de solicitar al centro gestor la autorización como desnaturalizante, como paso previo a su inscripción en el Registro Territorial, en calidad de usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado. En ese caso, será necesario llevar una contabilidad de existencias, con independencia de que la circulación de estos productos no esté sometida a control formal. Finalmente la DGT recuerda que si la consultante quiere obtener alcohol limpio, tendrá que inscribirse como fábrica de alcohol y fabricarlo en régimen suspensivo.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 17 de marzo de 2015 (CV 0842-15). Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas. Centro de desnaturalización de alcohol. Proceso de desnaturalización en dos fases.

La consultante cuenta con una autorización del centro gestor para proceder a la desnaturalización parcial de alcohol. La empresa desea realizar ese proceso de desnaturalización en dos fases: i) una primera en donde recibiría del ámbito comunitario no interno el alcohol con determinados desnaturalizantes ya incorporados y ii) una segunda en la que se añadiría otro desnaturalizante al alcohol parcialmente desnaturalizado.

Dado que la consultante cuenta con una autorización para recibir alcohol parcialmente desnaturalizado respecto de un alcohol que lleva ya incorporado uno de los dos desnaturalizantes autorizados por el centro gestor, la DGT señala que nada impide a la consultante realizar una desnaturalización parcial de la forma deseada, siempre y cuando dicha desnaturalización haya sido aprobada por el centro gestor.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 16 de abril de 2015 (CV 1180-15). Impuesto sobre hidrocarburos. Tipo impositivo: gas natural para usos industriales. Devolución del impuesto.

Una empresa realiza una serie de suministros de gas a un cliente repercutiéndole el impuesto al tipo general. Con posterioridad el cliente le pide que rectifique las facturas previamente emitidas y que proceda a devolverle el impuesto indebidamente ingresado al poder acreditar el uso industrial del mismo. Se pregunta sobre el procedimiento a seguir de cara a la rectificación.

La DGT señala que a su juicio, la comunicación para poder aplicar el tipo súper reducido previsto en los casos de fines industriales ha de realizarse con carácter previo al suministro. Es por ello que, a su juicio, considera que si esta justificación se produce con posterioridad a la realización del suministro, no procede la rectificación del tipo previamente aplicado, sin perjuicio de que, una vez se haya comunicado el destino del gas al suministrador, este proceda a aplicar el tipo súper reducido, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos.

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 28 de abril de 2015 (CV 1300-15). Impuesto sobre las labores del tabaco. Comercialización de hojas de tabaco cortadas de forma irregular en envases de venta al por menor para perfumar el ambiente. Sujeción al impuesto.

Se cuestiona la sujeción al impuesto de este producto en la medida en que la consultante señala que el mismo se destina a perfumar el ambiente y que solamente podría ser fumado si se sometiese a un proceso industrial posterior, declinando el fabricante cualquier responsabilidad en relación con el uso o destino que se le dé finalmente al producto.

Solicitado el correspondiente informe, se indica que efectivamente, el producto como tal no puede ser fumado si bien, basta con someterlo a un proceso de picado para que el mismo sea susceptible de ser fumado. Teniendo este dato en consideración, considera que el producto en cuestión puede ser fumado bastando para ello un proceso de picado que puede ser llevado a cabo incluso por el propio consumidor. Es por ello que considera que este producto tiene la consideración de labor de tabaco y que está sujeto al impuesto siendo el tipo impositivo de 28,4% del precio de la labor, el cual está fijado en 22 euros por kilo siempre y cuando la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo de 28,4% sea inferior a la aplicación de este tipo fijo.

D. Impuestos Medioambientales y Energía

Novedades normativas en materia de impuestos medioambientales y energía

Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos (BOE de 22 de mayo de 2015)

El pasado viernes 22 de mayo de 2015 se publicó en el BOE la Ley 8/2015 que introduce una serie de medidas fiscales y, en concreto, crea un nuevo impuesto el Impuesto sobre el Valor de la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados, con el fin de “*perseguir que parte de la riqueza derivada del aprovechamiento de los bienes de dominio público revierta a la sociedad*”.

Este impuesto se configura como un impuesto de carácter directo y naturaleza real y tiene un esquema muy similar, por no decir idéntico en su diseño al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

Grava el valor de los productos de dominio público como el gas, el petróleo y los condensados que hayan sido extraídos dentro del ámbito territorial del impuesto, una vez se haya realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos. Así, forman parte del ámbito objetivo de este impuesto, todos los hidrocarburos líquidos y gaseosos que estén regulados en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.

En cuanto al ámbito territorial de este impuesto, el mismo resultará de aplicación en todo el territorio nacional entendiéndose por tal el subsuelo marítimo, la zona económica exclusiva, la plataforma continental y los demás fondos marinos que estén bajo soberanía nacional. No obstante lo anterior, en el caso de los territorios forales y Navarra se estará a lo previsto en los Conciertos y Convenio Económico en vigor.

Respecto del hecho imponible, estará gravada la extracción en el ámbito territorial del impuesto de los productos sujetos al mismo, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos a las que hace referencia la Ley 34/1998, siendo contribuyentes del mismo las personas jurídicas y entidades que realicen dichas actividades.

La base imponible está configurada por el valor de la extracción, entendiéndose por este, la suma del valor de los productos extraídos durante el período impositivo, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación. Señalar que la misma se determinará para cada concesión de explotación.

Para ello habrá que instalar una serie de medidores fiscales con el fin de determinar el volumen de producto extraído. A estos efectos, el valor de la extracción se determinará aplicando al precio de referencia aprobado por el Ministerio de Industria el volumen total de producto extraído. Dicho volumen se expresará en barriles, para el caso del petróleo y condensados y, en el caso del gas natural, en metros cúbicos.

El precio de referencia de cada producto será el resultado de calcular la media aritmética de los precios de los doce meses de cada período impositivo.

En cuanto al período impositivo, el mismo coincide con el año natural, salvo en el supuesto de cese de actividad, en cuyo caso finalizará el día en que se entienda producido el cese de la actividad de la concesión.

La escala de gravamen se determina en función de la producción y del tipo de producto, diferenciando por un lado entre la explotación en tierra y la marina y por otro, entre el petróleo y condensados y el gas natural, siendo la cuota íntegra el importe resultante de multiplicar la base imponible por el tipo aplicable.

Los contribuyentes estarán obligados a presentar la correspondiente autoliquidación e ingresar el impuesto durante los 20 primeros días del mes de abril del año posterior al del devengo del impuesto.

No obstante, se establece la obligación de realizar un pago fraccionado de este impuesto durante los 20 primeros días naturales del mes de octubre del año del devengo del impuesto, en cuyo caso, la base imponible se determinará en función del valor de la extracción durante los seis primeros meses de cada año natural, siendo el precio de referencia de cada producto el resultante de calcular la media aritmética de los precios de los seis primeros meses del año.

Novedades doctrinales y/o jurisprudenciales en materia de impuestos medioambientales y energía

Resolución a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior) de 3 de marzo de 2015 (CV 692-15). Impuesto sobre la electricidad. Facturación por el distribuidor, OMEL y REE-MEFF. Límite previsto en el artículo 99 de la LIIIE.

Se trata de un consumidor directo a mercado que, entre otras cosas, está autorizado a comprar energía eléctrica al conjunto del sistema, a un comercializador o a un generador pudiendo contratar el transporte de la energía con una persona distinta de cualquiera de ellos, recibiendo así facturas separadas.

La DGT señala que de conformidad con la normativa aplicable en materia de IVA, la base imponible para un suministro de energía a título oneroso se determina en base a la prestación de servicios de peajes de acceso a la red de distribución como en base a la entrega de energía. Es por ello que, con independencia de cómo se hayan facturado todos estos servicios, la base imponible vendrá configurada por la suma de todas las facturas que integran el suministro eléctrico.

Sentado lo anterior, la DGT considera que el límite previsto en el artículo 99.2 de la LIIIE ha de tener en cuenta como referencia la base imponible que se corresponde con la totalidad del servicio de suministro y ello con independencia de cómo se haya facturado el mismo.

Para el caso en que se aplique la reducción en base imponible prevista del 85% en función del destino de la energía, cabe señalar que el límite previsto en el artículo 99.2 de la LIIEE se aplicará teniendo en cuenta la totalidad de la base imponible y no la base liquidable (i.e. base imponible reducida).

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 11 de marzo de 2015 (CV0787-15): Impuesto sobre la electricidad. Reducción del 85% en base imponible. Empresa dedicada a la fabricación de productos metálicos.

Una empresa que en el año 2014 solicitó la aplicación del beneficio fiscal previsto en el antiguo artículo 64 de la LIIEE se segrega, siendo así que la totalidad de la actividad de fabricación de productos metálicos se traspassa a una empresa de nueva creación. La empresa que era originalmente titular del beneficio fiscal es dueña del inmueble donde se lleva a cabo dicha actividad así como del contrato de suministro eléctrico y pasa a realizar actividades de arrendamiento y de gestión administrativa.

Tras analizar el nuevo régimen en vigor, la DGT señala que, en el medida en que la empresa titular del inmueble y del contrato de suministro se limita a realizar actividades de arrendamiento, la misma no podría beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 98 de la LIIEE.

En cuanto a la empresa de nueva creación y que es quien realiza la actividad de fabricación de productos metálicos, la DGT señala que siempre y cuando la normativa sectorial lo permita, y sea esta empresa quien contrate el suministro de energía eléctrica, la misma podrá beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 98 de la LIIEE, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 145 del Reglamento. En este sentido, concedida la autorización deberá de expedirse la tarjeta de inscripción a presentar al suministrador con el fin de obtener la aplicación de este beneficio.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 12 de marzo de 2015 (CV0792-15): Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI). Reconversión de equipo y sustitución del gas.

Se trata de un equipo que contiene gas refrigerante R-22 y que va a ser objeto de reconversión, sustituyéndose el gas R-22 por un nuevo refrigerante, el gas R-427. En dicho proceso de reconversión se van a incorporar nuevos elementos de forma que, el equipo, pueda conseguir la acreditación de nueva instalación. Se pregunta acerca de las consecuencias derivadas de esa posible acreditación así como las implicaciones derivadas de la sustitución de un gas por otro.

La DGT señala que siempre y cuando de acuerdo con la legislación sectorial aplicable, como consecuencia de las modificaciones llevadas a cabo, el equipo pueda calificarse de nueva instalación, dicha calificación será válida asimismo a efectos del IGFEI, estando exentas las entregas de GFEI que se encuentren dentro del ámbito objetivo del impuesto y que vayan destinadas a la carga de estos equipos, cumpliéndose determinadas condiciones.

Para el caso en que conforme a la normativa sectorial, el equipo no pueda calificarse como nueva instalación, la entrega de gas para la recarga del equipo no estará sujeta al IGFEI, siempre que la

cantidad de gas entregado sea equivalente a la cantidad de gas previamente extraído del equipo y se acredite haber entregado dicho gas a los gestores de residuos autorizados.

No obstante, cuando en el momento de realizar la retirada del gas se ignore la cantidad de gas o bien cuando la cantidad de gas para la recarga del equipo sea superior a la cantidad de gas extraído, la diferencia estará sujeta y no exenta del impuesto. En el primer caso, una vez se tenga conocimiento de la cantidad de gas retirado, el obligado tributario podrá solicitar la devolución del impuesto.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 12 de marzo de 2015 (CV0795-15): Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI). Recuperación del impuesto previamente pagado.

Una empresa subcontrata a un instalador para que lleva a cabo una reparación de un equipo titularidad de un cliente. El instalador subcontratado factura a la empresa y esta a su vez al cliente final. El instalador no tiene CAF. Se pregunta acerca del procedimiento a seguir de cara a recuperar la repercusión del impuesto por el cliente final.

Tras analizar la normativa aplicable, la DGT señala que de acuerdo con el supuesto planteado, en la medida en que el instalador no figura dado de alta como revendedor, el impuesto se devengará en el momento de la adquisición del gas. En este sentido, el consumidor final tendrá derecho a solicitar la devolución siempre que i) se trate de una recarga o ii) se trate de una retirada.

En el caso de la recarga, se recuerda que, en principio dicha operación estaría exenta siempre que se recargue la misma cantidad de gas previamente extraído. La posibilidad de pedir la devolución del impuesto estaría sujeta a que el gas previamente extraído haya sido entregado a los gestores de residuos debidamente acreditados para proceder a su destrucción, reciclado o regeneración conforme a lo previsto en la normativa aplicable y siempre y cuando no haya sido objeto de deducción previa.

Si por el contrario se trata de una mera extracción sin que se efectúe recargar alguna, la DGT señala que el consumidor final tendrá derecho a la devolución de la cuota del IGFEI que satisfizo en el momento de realizar la recarga o adquisición del gas. Para ello, debería acreditar la entrega del gas previamente extraído a los gestores de residuos debidamente acreditados para proceder a su destrucción, reciclado o regeneración conforme a lo previsto en la normativa aplicable, aportando copia y original de la factura donde se acredite el pago de este impuesto así como el certificado y el documento de control y seguimiento firmados por el gestor de residuos.

Resolución a consulta vinculante de la DGT, Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior, de 12 de marzo de 2015 (CV0796-15): Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Definición del término “reforma”. Elementos de prueba.

Se van a llevar a cabo determinadas reformas en una instalación existente y se cuestiona acerca del término “reforma” así como acerca de la documentación que probaría la realización de estas reformas y la calificación de la instalación como “obra nueva”.

En cuanto al alcance del término “reforma” la DGT se remite a la normativa sectorial, siendo así que en los casos de modificaciones en las instalaciones, las mismas tendrán la consideración de nuevas siempre y cuando así se defina en la normativa aplicable.

En cuanto a la forma de acreditar las reformas realizadas, la DGT indica que las mismas se acreditarán conforme a lo previsto en la normativa sectorial, esto es, con el certificado de instalación, con la factura o con cualesquiera otros documentos que acrediten las adquisiciones o modificaciones realizadas.

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 de Efecto Invernadero (IGFEI). Compañía dedicada a la investigación que opera con gases con un PCA inferior a 150. Control contable. Cumplimentación del modelo 587.

Se trata de una compañía dedicada a la investigación que opera con gases fluorados con un PCA inferior a 150. Se cuestionan las obligaciones contables así como la necesidad de reflejar los consumos de estos gases en el modelo 587.

Lo primero que recuerda la DGT es que de acuerdo con el artículo 5.2 de la Ley 16/2013, no estarán sujetas al impuesto las ventas, entregas o autoconsumos de GFEI con un PCA inferior o igual a 150 y ello con independencia de que dichos gases, por su naturaleza, se encuentren dentro del ámbito objetivo del impuesto.

No obstante lo anterior, la DGT considera que de conformidad con lo previsto en los artículos 4 y 5 del Reglamento del IGFEI, aunque se trate de operaciones no sujetas, será necesario llevar un control de existencias en relación con estos gases y, presentar, asimismo, el correspondiente modelo 587 donde se deberá reflejar el consumo de aquellos productos o gases que se encuentren dentro del ámbito objetivo del impuesto y que tengan un PCA inferior o igual a 150.