



Enero 2020

Boletín de Aduanas, Impuestos
Especiales y Medioambientales

Deloitte Legal
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

Índice de contenido

A. Boletín de Aduanas..... 1

I. Aspectos normativos en materia aduanera..... 1

1. Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1776 de la Comisión de 9 de octubre de 2019 1
2. Resolución de 2 de septiembre de 2019, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA). 1
3. Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2092 de la Comisión de 28 de noviembre de 2019. 3
4. Reglamento Delegado (UE) 2019/2199 de la Comisión, de 17 de octubre de 2019. 3
5. Decisión de Ejecución (UE) 2019/2151 de la Comisión de 13 de diciembre de 2019 por la que se establece el programa de trabajo relativo al desarrollo y a la introducción de los sistemas electrónicos previstos en el Código Aduanero de la Unión. 4
6. Decisión (UE) 2019/1875 del Consejo, de 8 de noviembre de 2019, relativa a la celebración del Acuerdo de Libre Comercio entre la Unión Europea y la República de Singapur. 5
7. Nota informativa NI GA 09/2019 de 15 de julio, relativa a la autorización de aplazamiento del pago (DPO) para el conjunto de los importes de derechos que sean objeto de contracción única. 5
8. Nota Informativa NI GA 10/2019 de 3 de septiembre, relativa a la celebración del Acuerdo en forma de canje de notas entre la UE y Marruecos sobre modificación de los protocolos nº 1 y nº 4 del acuerdo Euro-mediterráneo para tener en cuenta las mercancías originarias del Sáhara Occidental. 6
9. Nota Informativa NI GA 11/2019 de 16 de septiembre, sobre la norma de transporte directo - la norma de "no alteración" o "no manipulación". 6
10. Nota Informativa NI GA 12/2019 de 24 de septiembre, relativa a la gestión de los números EORI ante la retirada de Reino Unido de la Unión Europea. 7
11. Nota Informativa NI GA 13/2019 de 22 de octubre, relativa a la ampliación de la Nota Informativa NI GA 08/2013 de 26 marzo, sobre el estado actual de aplicación del convenio regional PANEUROMED. 7
12. Nota Informativa NI GA 14/2019 de 23 de octubre, relativa a la expedición de FORM-A y la extensión de las comunicaciones sobre el origen en los países SPG durante el período de transición. 8

13. Nota Informativa NI GA 15/2019 de 18 de noviembre, relativa al Acuerdo UE-Singapur.	9
14. Nota Informativa NI DTORA 01/2019 de 11 de diciembre, sobre almacenamiento y mezclas de mercancías a granel en depósito temporal y en régimen de depósito temporal y en régimen de depósito aduanero.	10
15. Nota Informativa NI GA 16/2019 de 12 de diciembre, relativa a la guía de orientación sobre las normas de origen en el acuerdo económico y comercial GLOBAL (CETA) UE- Canadá.	12
16. Novedades SPG 2020 de 26 de diciembre de 2019.	13
II. Jurisprudencia	13
1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de septiembre de 2019. Asunto C-251/18, Trace Sports SAS.	13
2. Tribunal de General, Sala Quinta, Sentencia C-586/14, de 24 septiembre de 2019.	14
III. Doctrina administrativa	16
1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 3184/2017 de 15 de julio de 2017.	16
2. Dirección General de Tributos. Contestación General nº 0029-19, de 28 de agosto de 2019.	17
3. Dirección General de Tributos. Contestación Vinculante V1799-19, de 11 de julio de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.	18
B. Boletín de Impuestos Especiales.....	19
I. Jurisprudencia.....	19
1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-270/18 de 16 de octubre de 2019.	19
2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-105/18 de 7 de noviembre de 2019.	20
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-68/18 de 7 de noviembre de 2019.	21
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-80/18 de 7 de noviembre de 2019.	22
II. Doctrina administrativa	23
1. Tribunal Económico Administrativo Central. Sala 2ª. Resolución 0513/2015 de 15 de julio de 2019.	23
2. Tribunal Económico Administrativo Central. Sala 2ª. Resolución 03608/2017 de 26 de noviembre de 2019.	24

3.	Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 861/2019 de 24 de mayo de 2019.	25
4.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V2466-19, de 16 de septiembre de 2019.	26
5.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V3063-19, de 30 de octubre de 2019.	27
6.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V3165-19, de 13 de noviembre de 2019.	28

A. Boletín de Aduanas

I. Aspectos normativos en materia aduanera

1. Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1776 de la Comisión de 9 de octubre de 2019

Por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

Con el fin de actualizar la NC y adaptar su estructura para así obtener una simplificación legislativa más eficiente, el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1776 trata de modificar la Nomenclatura Combinada (NC) de determinados bienes para así poder ajustarlos a la realidad de las transacciones internacionales.

Por un lado, es necesario modificar la NC para aplicar la reducción progresiva de los tipos de los derechos aplicables a los productos cubiertos por el Acuerdo en forma de Declaración sobre la expansión del comercio de productos de tecnología de la información (ITA2), tal como dispone la Decisión (UE) 2016/971 del Consejo (2). Como consecuencia de esta reducción progresiva, conviene modernizar y simplificar los capítulos 84, 85 y 90 de la NC.

También es necesario modificar la NC para tener en cuenta la evolución de los requisitos en materia de estadística y de política comercial y de evolución tecnológica y comercial, suprimiendo códigos obsoletos.

2. Resolución de 2 de septiembre de 2019, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

Modificación DUA.

La Resolución, que comenzó a aplicarse el pasado 1 de octubre de 2019, modifica las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA). Las principales novedades que recoge son las siguientes:

1. Se incluye un nuevo supuesto de salida indirecta para aquellos casos que, estando la mercancía en la misma aduana, la ubicación donde se presenta se encuentre fuera el recinto de la aduana. Para ello se generará un DAE.
2. Se incluyen las instrucciones para realizar el nuevo mensaje de vinculación a depósito basado en los conjuntos de datos de los anexos A de del RDCAU y RECAU. Éste podrá utilizarse a partir del 1 de junio de 2020 y convivirá con el sistema actual hasta el 15 de enero de 2021, momento en que pasará a ser obligatorio.

3. En cuanto al sistema de garantías globales, se incluyen las siguientes cuestiones:
 - Se permite asociar varios avales (seguros de caución, depósitos u otra forma de garantía) a una misma autorización de garantía global, siempre y cuando los distintos avales amparen un mismo tipo de deuda (régimen/es, deuda real y/o potencial, tipo de representación, etc.).
 - Se establece la posibilidad de que la aduana no tenga en cuenta las cuotas de IVA al calcular el importe de referencia para deudas potenciales de ADT, DA y DDA, siempre que el solicitante haya cumplido con sus obligaciones fiscales en los últimos 2 años y no concurren otras circunstancias que lo desaconsejen.
 - Se incluye la posibilidad de que la garantía pueda estar a nombre del representante directo, en cuyo caso no podrá disfrutar de importe reducido ni de dispensa, pero sí de la reducción del 50% del importe de IVA si es OEA.
4. Se modifican ciertas cuestiones relativas a la declaración simplificada de importación por falta de datos y por falta de documentos.
5. Se incluyen modificaciones sobre la declaración simplificada de exportación por falta de datos, de documentos o mediante inscripción en los registros del declarante.
6. Se establecen las simplificaciones para el avituallamiento de buques y aeronaves de inscripción en los Registros del Declarante y la exportación mediante documento comercial siempre que cumplan ciertos requisitos.
7. En cuanto a bajo valor y pequeños envíos, se facilita el acceso a la simplificación a un mayor número de operadores y se simplifican los intercambios con Canarias y Ceuta y Melilla.
8. Se incluyen las disposiciones relativas a los PreDUAs de exportación de mercancía en contenedor, y se añade la posibilidad de indicar que se aplicará un tipo de cambio distinto al vigente, al hacer la predeclaración de importación, en el momento en que se prevé su admisión.
9. Se incluye la definición de exportador recogida en el RDCAU, y como novedad y se crea un apartado específico relativo a las instrucciones para declarar en el DUA las ventas sucesivas.
10. Finalmente, en relación con las declaraciones de exportación de mercancías sujetas a IIEE, se crea el código 129 para la casilla 37.2 para los supuestos de ultimación del régimen suspensivo para mercancías que abandonan el TAU en tiendas libres de impuestos.

3. Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2092 de la Comisión de 28 de noviembre de 2019.

Biodiesel – Indonesia – Derechos compensatorios.

La importación de combustible biodiesel producido con aceite de palma proveniente de Indonesia representa un total de aproximadamente el 5% de la cuota de mercado estimada de importaciones realizadas en terceros países en sede de la Unión.

El Gobierno de Indonesia, mayor productor de aceite de palma del mundo junto con Malasia, desembolsa, a través del Fondo para la plantación de palmera, organismo público dependiente del Gobierno indonesio, subvenciones a los principales productores indonesios de biodiésel así como el acceso a materias primas a un menor coste, para fomentar la producción nacional y así posicionar a los productores indonesios de biodiésel en una situación de ventaja competitiva en detrimento del resto de productores.

La principal consecuencia directa se traduce en una subcotización de los precios internos del aceite de palma en Indonesia que produce un abaratamiento del biodiésel de este país en comparación con el resto de producción mundial, y en concreto, con el de los productores de biodiésel de la Unión, produciéndose una pérdida sustancial de cuota de mercado de la industria de la Unión.

Existe, en consecuencia, un vínculo evidente entre la disponibilidad de aceite de palma en bruto a precios reducidos y la subcotización de los precios constatada, ya que los miembros de esta industria de la Unión, al tener que obtener el aceite de palma en bruto del mercado mundial, pagan mucho más por sus materias primas y, por eso, no pueden igualar los precios del biodiésel indonesio subvencionado por el propio Gobierno de Indonesia a través del citado Fondo.

Para evitar este agravio comparativo con los productores de la Unión, la Comisión, tras la denuncia presentada el 22 de octubre de 2018 por el Consejo Europeo del Biodiésel o EBB y la previa imposición de derechos compensatorios provisionales a las importaciones de biodiesel originario de Indonesia mediante el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1344 de la Comisión, convino establecer derechos compensatorios definitivos que van desde el 8 al 18% del precio neto franco frontera de la Unión, para evitar que se materialice este perjuicio causado a la industria de la Unión, sin que estos derechos sobrepasen en ningún caso el importe de las subvenciones objeto de controversia.

4. Reglamento Delegado (UE) 2019/2199 de la Comisión, de 17 de octubre de 2019.

Doble uso – Export Control.

El 17 de octubre de 2019, el Consejo adoptó el presente Reglamento por el cual se modifica el Reglamento (CE) nº 428/2009 del Consejo, por el que se establece un régimen comunitario de control de las exportaciones, la transferencia, el corretaje y el tránsito de productos de doble uso.

Dicho Reglamento establece que los productos de doble uso deben someterse a un control eficaz cuando sean exportados desde la Unión o se encuentren en tránsito en ella, o sean entregados a un tercer país como resultado de servicios de corretaje prestados por un operador residente o establecido en la Unión.

Así pues, el anexo I del mismo establece la lista común de productos de doble uso sujetos a controles en la Unión. Las decisiones sobre los productos sujetos a control se adoptan en el marco de los controles de doble uso acordados internacionalmente, a saber, el Grupo Australia, el Régimen de Control de la Tecnología de Misiles, el Grupo de Suministradores Nucleares, el Arreglo de Wassenaar y la Convención sobre las Armas Químicas.

No obstante, la lista de productos de doble uso mencionada debe actualizarse periódicamente para cumplir plenamente las obligaciones relativas a la seguridad internacional, garantizar la transparencia y mantener la competitividad de los operadores económicos. En este sentido, las listas de control adoptadas por los regímenes internacionales de no proliferación y por los acuerdos internacionales de control de las exportaciones se han modificado en 2018, por lo que procede modificar el anexo I del Reglamento (CE) nº 428/2009 en consecuencia.

5. Decisión de Ejecución (UE) 2019/2151 de la Comisión de 13 de diciembre de 2019 por la que se establece el programa de trabajo relativo al desarrollo y a la introducción de los sistemas electrónicos previstos en el Código Aduanero de la Unión.

Intercambio de información – CAU – Aduana electrónica.

Mediante la presente Decisión queda actualizado el programa de trabajo relativo al desarrollo y a la introducción de los sistemas electrónicos previstos en el Reglamento (UE) nº 952/2013, por el que se establece el Código Aduanero ("CAU") aprobado en 2016.

Dicho programa establece que todo intercambio de información, así como el almacenamiento de información, debe llevarse a cabo mediante técnicas de tratamiento electrónico de datos. Para ello, la Comisión debe elaborar un programa de trabajo relativo al desarrollo y a la introducción de los sistemas electrónicos (en lo sucesivo, "el programa de trabajo").

Asimismo, se exige que los Estados Miembros faciliten a la Comisión, dos veces al año, un cuadro actualizado de sus propios avances en el desarrollo e introducción de los sistemas electrónicos. Deberán figurar las fechas de finalización de determinadas etapas especificadas y los retrasos o riesgo de retraso y medidas de mitigación.

Los Estados Miembro tienen la obligación de comunicar inmediatamente de cualquier cambio sustancial que se produzca en su planificación informática. Se suprime el plazo que de seis meses del que disponían.

6. Decisión (UE) 2019/1875 del Consejo, de 8 de noviembre de 2019, relativa a la celebración del Acuerdo de Libre Comercio entre la Unión Europea y la República de Singapur.

Acuerdo de libre comercio – Singapur – Origen preferencial – Exportador autorizado.

Para poder beneficiarse de las preferencias establecidas en el Acuerdo, se debe probar el origen del producto mediante la declaración de origen en factura o cualquier documento comercial que describa el producto originario en suficiente detalle para su identificación.

La emisión de dicha declaración deberá realizarse en las siguientes condiciones:

- En la Unión: Por un exportador autorizado para los envíos cuyo valor total supere los 6000 euros; o por un exportador para cualquier envío cuyo valor total no supere los 6000 euros.
- En Singapur: Por un exportador registrado ante la autoridad competente y que haya recibido un número de identidad único, y por un exportador que cumpla las disposiciones reglamentarias de Singapur pertinentes para elaborar declaraciones de origen.

Los documentos utilizados para justificar que los productos amparados por una declaración de origen pueden considerarse productos originarios de la Unión o de Singapur podrán ser los siguientes:

- Una prueba directa de las operaciones efectuadas por el exportador o el proveedor para obtener las mercancías.
- Documentos que prueben el carácter originario de las materias utilizadas, expedidos o extendidos en una de las partes.
- Documentos que prueben la elaboración o la transformación de las materias en una de las Partes.

La declaración de origen podrá extenderse excepcionalmente después de la exportación («declaración a posteriori»), siempre que se presente en el plazo máximo de dos años tras la entrada de las mercancías en la Unión y de un año en el caso de Singapur.

7. Nota informativa NI GA 09/2019 de 15 de julio, relativa a la autorización de aplazamiento del pago (DPO) para el conjunto de los importes de derechos que sean objeto de contracción única.

El pasado 15 de julio, el Departamento de Aduanas e II.EE de la AEAT publicó una nota informativa con novedades sobre la autorización de aplazamiento del pago (DPO) para el conjunto de los importes de derechos que fueran objeto de una contracción única.

Dicha nota establece que para continuar haciendo uso de las ventajas de las que disfrutaban los operadores autorizados al procedimiento de contratación única, éstos deberían disponer de la autorización DPO, habiendo señalado específicamente en la casilla VII/1 de la solicitud (Tipo de aplazamiento de pago) la opción que desea solicitar el aplazamiento de pago "Acogiéndose al artículo 110, letra c), del Código, o sea, globalmente, para el conjunto de los importes de los derechos de importación o de exportación que sean objeto de una contratación única en virtud del artículo 105, apartado 1, párrafo segundo".

Pues bien, adicionalmente mediante dicha Nota Informativa, se comunicaba a los operadores que en aquel momento tenían concedida la posibilidad de aplazar el pago de los derechos exigibles utilizando el procedimiento de contratación única, que en el supuesto de que transcurrido el período transitorio (hasta el 15 de noviembre de 2019), no dispusieran de la preceptiva autorización DPO, no iban a poder seguir aplazando el pago de los importes de los derechos de importación o de exportación que fueran objeto de una contratación única, puesto que los cambios introducidos en el sistema se basaban en la concesión de esta nueva autorización.

8. Nota Informativa NI GA 10/2019 de 3 septiembre, relativa a la celebración del Acuerdo en forma de canje de notas entre la UE y Marruecos sobre modificación de los protocolos nº 1 y nº 4 del acuerdo Euro-mediterráneo para tener en cuenta las mercancías originarias del Sáhara Occidental.

Modificación del protocolo 4 (normas de origen) del Acuerdo Euro-mediterráneo/Marruecos.

El objetivo que persigue este Acuerdo es de modificar el protocolo 4 (normas de origen) del Acuerdo Euro-mediterráneo/Marruecos, como consecuencia de la STJUE de 21 de diciembre de 2016, Asunto C-104/16 (Consejo/Frente Polisario), que establecía que el mencionado Acuerdo, únicamente le sería de aplicación al Reino de Marruecos y no el Sáhara Occidental, un territorio no autónomo.

De esta manera los productos originarios del Sáhara Occidental; sometidos al control de las autoridades aduaneras del Reino de Marruecos, se podrán beneficiar de las preferencias comerciales que son concedidas por la Unión Europea a los productos amparados por el Acuerdo de Asociación Euro-mediterráneo/Marruecos.

9. Nota Informativa NI GA 11/2019 de 16 de septiembre, sobre la norma de transporte directo - la norma de "no alteración" o "no manipulación".

Carácter originario de la mercancía – Norma de transporte directo.

La presente disposición se materializa en la norma de transporte directo, cuya finalidad es garantizar que las mercancías que llegan al país de importación sean las mismas que las que salieron del país de exportación, y que, por tanto, no han sido sustituidas por otras o han sido sometidas a procesos que alteren su carácter originario.

La norma citada exige, en todo caso, la presentación de una prueba que justifique que se cumplen las condiciones de la misma, en caso contrario, se procederá a la denegación del trato preferencial con independencia del carácter originario de las mercancías. La dificultad de obtener la mencionada prueba dio lugar a la introducción de la norma de no alteración o no manipulación, la cual se basa en el Principio de identidad por el que se aplica la presunción de que las mercancías declaradas a libre práctica en la UE son las mismas que se exportaron del país beneficiario y por tanto no es necesaria la presentación de ningún justificante salvo que las autoridades aduaneras estimen lo contrario.

10. Nota Informativa NI GA 12/2019 de 24 de septiembre, relativa a la gestión de los números EORI ante la retirada de Reino Unido de la Unión Europea.

Obtención del número EORI – Número EORI UK.

La salida del Reino Unido de la Unión Europea está prevista para el 31 de enero de 2020. A raíz de dicha posibilidad, en el mes de septiembre, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, publicó una Nota informativa respecto a los escenarios posibles tras la salida del Reino Unido, en relación con el número EORI (Registro e Identificación de Operadores Económicos).

Actualmente, los operadores establecidos en la UE, deben disponer de un número de EORI para poder realizar las formalidades aduaneras. Con la salida del Reino Unido esto conllevará dos efectos.

- Para los operadores Identificados en Reino Unido: Sus EORI, correspondientes a dicho Estado (EOIR GB), dejarán de ser válidos. Por ello, deberán de obtener un nuevo número EORI, antes de que se produzca la salida efectiva. Para ello podrán solicitar el número en España, o bien, podrán comunicar la obtención de este en otro Estado miembro.
- Para los operadores que vayan a realizar actividades en Reino Unido, de acuerdo con las comunicaciones publicadas por el Gobierno del país, deberán obtener un nuevo número EORI (EORI UK).

Por tanto, tras la salida de Reino Unido de la UE los operadores económicos que vayan a realizar operaciones tanto en la UE como en Reino Unido, deberán tener dos números EORI.

11. Nota Informativa NI GA 13/2019 de 22 de octubre, relativa a la ampliación de la Nota Informativa NI GA 08/2013 de 26 marzo, sobre el estado actual de aplicación del convenio regional PANEUROMED.

Normas de origen preferenciales pan-euro-mediterráneas (PEM).

Por medio de la presente nota informativa, el Departamento de Aduanas e II.EE detalla las principales cuestiones que trata la Comunicación de la Comisión Europea (2019/C 333/03), relativa a la aplicación del Convenio regional sobre las normas de origen preferenciales pan-euro-mediterráneas (PEM) o los protocolos sobre las normas de origen que establecen la acumulación diagonal entre las Partes contratantes en dicho Convenio:

- Se presentan de manera simplificada las posibilidades de acumulación a 1 de septiembre de 2019.
- Se presenta la fecha a partir de la cual es aplicable la acumulación diagonal en la zona PEM.

En la medida que se vayan modificando los Protocolos de Origen de los respectivos Acuerdos preferenciales para recoger la disposición pertinente que remita a la aplicación de las normas de origen contenidas en el Convenio Regional, se procederá a la actualización de los cuadros incluidos en la Comunicación, así como a su correspondiente publicación.

12. Nota Informativa NI GA 14/2019 de 23 de octubre, relativa a la expedición de FORM-A y la extensión de las comunicaciones sobre el origen en los países SPG durante el período de transición.

Certificados de origen

Por medio de la presente nota informativa, el Departamento de Aduanas e II.EE comparte un documento elaborado por la Comisión Europea sobre la expedición de certificados de origen modelo A y extensión de las comunicaciones sobre el origen en los países beneficiarios del SPG durante el período de transición.

En ese sentido, se recuerda que, en el contexto del SPG, el sistema REX está en fase de implementación desde el 1 de enero de 2017 y hasta el 30 de junio de 2020. El objetivo del documento es detallar cuándo, durante el período de transición, las autoridades competentes de un país beneficiario del SPG pueden emitir un certificado de origen y cuándo un exportador registrado en el país beneficiario del SPG puede extender una comunicación/declaración sobre el origen. Se destacan, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Como principio general, un exportador registrado puede extender comunicaciones sobre el origen cuando está registrado, es decir, después de haber sido informado de su número REX y de la fecha a partir de la cual es válido el registro.
- Un exportador registrado puede extender comunicaciones sobre el origen a posteriori para los envíos exportados antes de su registro y desde la fecha a partir de la cual su país aplica el sistema REX.
- Como regla general, un certificado de origen FORM- A puede seguir emitiéndose por un exportador para una exportación efectuada antes de que éste esté registrado. Tras su registro, un exportador registrado ya no podrá obtener un certificado de origen modelo A de sus autoridades competentes.
- Una vez finalizado el período transitorio para la aplicación del sistema REX, las autoridades competentes de un país beneficiario del SPG ya no podrán expedir certificados de origen modelo A. Si se presentara en la UE un certificado expedido después del final del período de transición para solicitar el trato arancelario preferencial SPG, deberá ser rechazado.

- Un exportador puede ser registrado de nuevo después de haber sido revocado.
- Si se cumplen las condiciones para la expedición a posteriori de los certificados FORM- A, un exportador registrado podría pedir a sus autoridades competentes obtener un certificado de origen FORM- A con carácter retroactivo durante el período anterior a la fecha en que su país iniciara la aplicación del sistema REX.
- Las autoridades competentes podrán expedir un duplicado de un certificado de origen FORM- A expedido antes del registro del exportador. No existe ningún límite en el tiempo para expedir duplicados de certificados de origen FORM- A. Sin embargo, el período de validez del duplicado del certificado es el mismo que el período de validez del certificado inicial.
- Puede utilizarse un certificado de origen FORM-A para solicitar la preferencia arancelaria SPG después del final del período de transición, a condición de que el certificado se haya expedido antes de que finalice dicho período y de que se haya expedido para un exportador que aún no estaba registrado en el momento de la expedición del certificado.
- Un certificado de origen FORM-A para una exportación efectuada después del registro del exportador no es válido (independientemente del período de transición).
- El origen de las mercancías de un envío de mercancías originarias por un valor inferior a 6000 euros debe declararse con declaraciones de origen a partir de la fecha en que el país comience la aplicación del sistema REX.

13. Nota Informativa NI GA 15/2019 de 18 de noviembre, relativa al Acuerdo UE-Singapur.

Origen de las mercancías.

El Departamento de Aduanas e II.EE detalla las principales características de este Acuerdo desde el punto de vista de origen, resaltándose las siguientes cuestiones:

- Se destacan las definiciones sobre el concepto de "materias fungibles" y la información adicional del término "precio franco fábrica".
- Se destacan las previsiones sobre acumulación de origen del Acuerdo, tanto bilateral como con materias originarias de un país de la ASEAN que esté aplicando con la UE un acuerdo preferencial, que se aplicarán siempre que las materias hayan sido objeto de operaciones de elaboración o transformación más allá de insuficientes.
- Se detallan determinadas previsiones sobre "productos enteramente obtenidos".

- Se resaltan las disposiciones sobre "transformación suficiente" y los posibles porcentajes de tolerancia "transformación insuficiente", (como la simple mezcla de productos).
- Se detallan las previsiones sobre separación contable, resaltándose que se puede aplicar para las materias fungibles originarias y no originarias.
- Se destaca la norma de no modificación, basada en que las mercancías declaradas a libre práctica en una de las Partes son exactamente las mismas que se exportaron desde la otra Parte, resaltándose además que no se recoge en el protocolo ninguna tolerancia de extraterritorialidad.
- Se resalta la inclusión de la regla *de no-drawback*.
- Se destaca que la prueba de origen será la declaración de origen, detallándose los principales requisitos para su expedición tanto en la UE como en Singapur. Su periodo de validez es de 12 meses, estableciéndose supuestos de exención de la prueba de origen.
- Las comprobaciones a posteriori se realizan entre las autoridades aduaneras de las Partes según el procedimiento habitual estándar conocido. Asimismo, se incide en que la falta de respuesta en el plazo de 10 meses a partir de la fecha de la solicitud de verificación o de una respuesta insuficiente dará lugar a la denegación del beneficio a las preferencias de los productos amparados por la declaración de origen, salvo en circunstancias excepcionales.
- Se destacan disposiciones transitorias para mercancías en tránsito o almacenamiento en la fecha de entrada en vigor del Acuerdo, que tendrán derecho a las preferencias siempre que se presente una declaración de origen extendida retrospectivamente en un plazo de 12 meses a partir de la fecha de entrada en vigor del acuerdo.

14. Nota Informativa NI DTORA 01/2019 de 11 de diciembre, sobre almacenamiento y mezclas de mercancías a granel en depósito temporal y en régimen de depósito temporal y en régimen de depósito aduanero.

Deposito temporal – Deposito aduanero – Mercancías a granel

Por medio de la presente nota informativa, el Departamento de Aduanas e II.EE (i) aclara las condiciones en las que cabe mezclar mercancías en depósito temporal, (ii) determina las condiciones en las que cabe mezclar o almacenar conjuntamente mercancías en régimen de depósito aduanero, (iii) establece las condiciones con arreglo a las cuales, en los establecimientos autorizados como depósito aduanero y depósito fiscal, se consideran manipulaciones usuales las mezclas de una mercancía perteneciente a la Unión con otra no perteneciente a la Unión y (iv) actualiza la lista de operaciones con hidrocarburos que pueden admitirse como manipulaciones usuales previstas en el artículo 220 del CAU (permitidas en Depósito Aduanero, sin requerir una autorización de Régimen de Perfeccionamiento Activo).

A continuación, se resumen las cuestiones principalmente recogidas en la presente nota informativa:

Se hace expresa referencia a que los productos deben mezclarse físicamente, sin que sea suficiente un mero almacenamiento conjunto "contable".

- En Almacenes de Depósito Temporal, se confirma que no se permite almacenamiento conjunto de mercancías pertenecientes a la Unión con mercancías no pertenecientes a la Unión, sin vinculación previa a Depósito Aduanero.
- En Almacenes de Depósito Temporal, tampoco es admisible el almacenamiento conjunto mercancías no pertenecientes a la Unión con distinto código de ocho dígitos, calidad comercial o características técnicas.
- En Depósito Aduanero, resulta admisible la mezcla de mercancías no pertenecientes a la Unión con distinto código de ocho dígitos, calidad comercial o características técnicas siempre que (i) sea manipulación usual y (ii) sea posible ejercer la vigilancia aduanera sin poner en marcha un dispositivo administrativo desproporcionado. Se establece el método FIFO como criterio principal de ultimación, siempre que no pueda dar lugar a ventaja injustificada en materia de derechos de importación. Sin perjuicio de lo anterior, se podría solicitar la ultimación de acuerdo con otro criterio.
- En Depósito Aduanero, resulta admisible la mezcla de mercancías no pertenecientes a la Unión con idéntico código de ocho dígitos, calidad comercial o características técnicas al no suponer ni manipulación usual ni almacenamiento conjunto. Se establece el método FIFO como criterio principal de ultimación, siempre que no pueda dar lugar a ventaja injustificada en materia de derechos de importación. Sin perjuicio de lo anterior, se podría solicitar la ultimación de acuerdo con otro criterio.
- En Depósito Aduanero, resulta admisible la mezcla de mercancías pertenecientes a la Unión con mercancías no pertenecientes a la Unión y distinto código de ocho dígitos, calidad comercial o características técnicas siempre que (i) sea manipulación usual y (ii) sea posible ejercer la vigilancia aduanera sin poner en marcha un dispositivo administrativo desproporcionado. Se elimina la exclusión expresa de productos en régimen suspensivo a efectos de Impuestos Especiales y se establecen normas específicas cuando se trate de una mezcla de productos incluidos en un depósito fiscal y en un depósito aduanero.
- En Depósito Aduanero, resulta admisible la mezcla de mercancías pertenecientes a la Unión con mercancías no pertenecientes a la Unión con idéntico código de ocho dígitos, calidad comercial o características técnicas siempre que (i) exista una necesidad económica y no comprometa a la vigilancia aduanera, (ii) se autorice como mercancías equivalentes y (iii) se dispongan de registros que permitan una separación contable en relación con cada tipo de mercancías, estatuto aduanero y origen.

Esta nota no aplica a productos sujetos a derechos antidumping, compensatorios o de salvaguardia provisional o definitivo o a un derecho adicional resultante de la suspensión de concesiones si se hubieran declarado para despacho a libre práctica. Dichos derechos adicionales siguen siendo objeto de exclusión hasta que se resuelva la modificación que se está tramitando de la regla de almacenamiento conjunto regulado en el artículo 177 del Reglamento Delegado

15. Nota Informativa NI GA 16/2019 de 12 de diciembre, relativa a la guía de orientación sobre las normas de origen en el acuerdo económico y comercial GLOBAL (CETA) UE- Canadá.

Origen – REX.

El Departamento de Aduanas e II.EE comparte una guía de orientaciones sobre las normas de origen incluidas en dicho Acuerdo que ha sido preparada por la Comisión Europea. Dicha guía aborda principalmente las siguientes cuestiones:

- Declaraciones de origen: se incide en las condiciones que debe cumplir un exportador que haga una declaración de origen con base en la legislación interna de cada una de las Partes.
- Validez del registro exportadores en la UE: se aclara que el número REX asignado a un exportador puede ser utilizado para los productos procedentes de distintos estados miembros y no sólo del estado miembro en el que se haya asignado.
- Disposiciones transitorias: en la UE las disposiciones del Acuerdo podrán aplicarse a las mercancías que cumplan las disposiciones del Protocolo de Origen de CETA y que en la fecha de aplicación provisional de la CETA estén en tránsito o estén en la Unión en almacenamiento temporal en depósitos aduaneros o en zonas francas.
- Cuotas de origen: el Protocolo de origen de CETA prevé normas específicas de productos alternativos, establecidas en el anexo 5-A, como excepción a las normas específicas del producto (Anexo 5), para algunas categorías de productos en cantidades limitadas (cuotas de origen).
- Resoluciones anticipadas/ Información de Origen Vinculante (BOI): se resalta que los exportadores canadienses o los importadores de la UE pueden solicitar Información de Origen Vinculante de acuerdo con el Artículo 33 del CAU. Asimismo, en Canadá, el CBSA emitirá resoluciones anticipadas directamente a los exportadores o productores e importadores de la UE en Canadá.
- Múltiples envíos de productos originarios idénticos: la nota informativa resalta que la UE como Parte importadora no está actualmente en condiciones de permitir tal utilización en ausencia de legislación de la UE que proporcione una base legal.

- Acumulación total: se recomienda utilizar el modelo de declaración del proveedor que figura en el anexo 3 del mismo, sin perjuicio de que se pueden utilizar otros documentos equivalentes que contengan la misma información que en el anexo 34.
- Sustitución de las declaraciones de origen: dado que no hay disposiciones sobre esto en el Acuerdo, se resalta la aplicación del artículo 69.2 del Reglamento de Ejecución del CAU al respecto.
- Segregación contable: el Acuerdo CETA establece la aplicación de la segregación contable para materiales fungibles y también de ciertos productos fungibles.
- Excepciones a las declaraciones de origen: se resalta que, por el momento, estas exenciones no se permiten en la importación a la UE ya que no hay base legal para ellos en la legislación de la UE.

16. Novedades SPG 2020 de 26 de diciembre de 2019.

Sistema REX.

A partir del 1 de enero de 2020, los envíos superiores a 6000 EUR provenientes de Benín, Camboya, Cabo Verde, Madagascar, Mauritania, Mongolia, Nigeria, Samoa, Senegal, Tajikistan, Uganda, Uzbekistan y Vanuatu que deseen beneficiarse de las preferencias SPG deberán venir acompañados de una declaración sobre el origen efectuada por un exportador registrado en el sistema REX.

Asimismo, a partir del 1 de enero y hasta el 30 de junio de 2020, Bangladesh, Camboya, Indonesia, Kirguistán, Lesotho, Filipinas, Senegal y Vietnam serán los únicos que estarán en el período de transición al Sistema de Registro de Exportadores (sistema REX) del actual sistema de certificación del origen, basado en certificados de origen Form A expedidos por las autoridades de los países beneficiarios y en declaraciones en factura realizadas bajo ciertas condiciones por operadores económicos.

Burkina Faso, que aún emite Form A y no ha empezado a implementar el sistema REX, tiene como fecha de finalización del período de transición el 30 de junio de 2020.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de septiembre de 2019. Asunto C-251/18, Trace Sports SAS.

Derechos antidumping — Bicicletas procedentes de Indonesia, Malasia, Sri Lanka y Túnez — Derecho antidumping definitivo impuesto a las importaciones de bicicletas originarias de la República Popular China — Falta de cooperación — Prueba — Conjunto de indicios.

Se plantea al TJUE si el Reglamento (CE) n.º 1225/2009 del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, relativo a la defensa contra las importaciones que sean objeto de dumping por parte de países no miembros de la Comunidad Europea, es inválido en tanto en cuanto se aplica a las importaciones de bicicletas procedentes de Sri Lanka, hayan sido o no declaradas originarias de este país.

A este respecto, indica el Tribunal que la carga de la prueba de la elusión de las medidas antidumping, de acuerdo con el artículo 13 del Reglamento, corresponde a las instituciones de la Unión Europea y, para que se considere la existencia de tal elusión, deberán cumplirse cuatro requisitos:

1. Debe existir un cambio de características del comercio entre un país tercero y la Unión o entre empresas del país tercero que esté sometido a medidas de la Unión;
2. Dicho cambio debe derivarse de una práctica, proceso o trabajo para el que no exista una causa o justificación económica adecuada distinta del establecimiento del propio derecho antidumping;
3. Debe poderse demostrar que la industria de la Unión esté sufriendo un perjuicio o que se estén burlando los efectos correctores del derecho antidumping;
4. Deben existir pruebas del dumping.

En su sobre el segundo de ellos, el Consejo indicó que para tres de las seis empresas que cooperaron en la investigación, no se reveló ninguna práctica de tránsito. No obstante, para las exportaciones del resto de sociedades, que se negaron a colaborar, se concluyó que sí había existido tránsito a través de Sri Lanka de productos originarios de China.

A la vista de lo anterior, concluye el TJUE que la aplicación del citado Reglamento resulta inválida debido a que la falta de cooperación de una parte de los productores-exportadores no permite deducir la existencia de prácticas de tránsito a través de Sri Lanka. Así, el Consejo no podía basarse en esta constatación para determinar que concurría el segundo requisito, el relativo a que el cambio en las características del comercio se derive de prácticas de elusión.

2. Tribunal de General, Sala Quinta, Sentencia C-586/14, de 24 septiembre de 2019.

Trato de economía de mercado — Distorsiones significativas a las leyes del mercado — Ventajas fiscales.

La cuestión se suscita en el contexto de una importación de vidrio solar originario de la República Popular China destinada a ser objeto de exportación a la Unión Europea.

La sociedad Xinyi Solar solicita la anulación del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 470/2014 de la Comisión, de 13 de mayo de 2014, por el que se establece un derecho antidumping definitivo y se percibe definitivamente el derecho provisional establecido sobre las importaciones de vidrio solar originario de la República Popular China.

Pues bien, en el procedimiento que condujo a la adopción del Reglamento impugnado, la demandante solicitó que se le concediese el trato de economía de mercado, en el sentido del artículo 2, apartado 7, letras b) y c), del Reglamento de base. A este respecto, la Comisión denegó dicha solicitud aduciendo únicamente que no cumplía lo dispuesto en el artículo 2, apartado 7, letra c), tercer guion, del mencionado reglamento.

Mediante sentencia de 16 de marzo de 2016 el Tribunal anuló el Reglamento impugnado y condenó a la Comisión a cargar con sus propias costas y con las de la demandante. Producto de lo que antecede, la Comisión interpuso recurso de casación contra dicha sentencia mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia. Finalmente, el Tribunal de Justicia anuló la dicha sentencia y devolvió el asunto al Tribunal General.

Pues bien, la demandante aduce que la Comisión incurrió en error manifiesto de apreciación de los hechos y en error de Derecho al afirmar que las distorsiones eran significativas en relación con sus costes de producción y su situación financiera. Asimismo, alega que aun suponiendo que las ventajas fiscales de que se trata sean herencia del sistema anterior de economía no sujeta a las leyes del mercado, tales ventajas no someten sus costes de producción ni su situación financiera a distorsiones significativas. Así, los incentivos fiscales en cuestión representaban únicamente el 1,34 % de sus costes totales de producción y el 1,14 % de su volumen de negocios.

Adicionalmente, la parte recurrente sostiene que la Comisión erróneamente interpretó que de la aplicación de unos tipos impositivos inferiores resultaba una distorsión significativa en la medida en que podía responder al objetivo de atraer capitales a tipos reducidos y, de este modo, influir en la situación financiera y económica global de la sociedad. De igual manera, la Comisión afirmó que cuando sociedades consideradas estratégicas por el gobierno disfrutaran de un trato favorable en un sistema impositivo basado en los ingresos, las distorsiones que genera ese trato son significativas, ya que modifican por completo el importe de los beneficios antes de impuestos que dichas empresas han de obtener para atraer a los inversores.

Pues bien, entiende el Tribunal General que la Comisión denegó el trato de economía de mercado a la demandante únicamente porque no había acreditado que cumpliera el criterio establecido en el artículo 2, apartado 7, letra c), tercer guion, del Reglamento de base. En particular, la Comisión consideró que la demandante se había beneficiado de diferentes ventajas fiscales en relación con su impuesto de sociedades.

En línea con lo anterior, concluye el Tribunal General señalando que los motivos mencionados se refieren a la situación financiera de la empresa desde una perspectiva eminentemente abstracta, sin relación con los elementos

expresamente mencionados en dicho artículo y, que los beneficios fiscales relacionados con el impuesto de sociedades afectan al tratamiento fiscal de los beneficios obtenidos en un ejercicio determinado, por lo que no suponen la influencia en el importe o en el tipo de dichos beneficios, ni en otros elementos en su condición de componentes del valor normal que la Comisión debe calcular.

En estas circunstancias, el Tribunal General determina que los motivos en los que se basó la Comisión para denegar la concesión del trato de economía de mercado de la demandante adolecen de error manifiesto de apreciación, de modo que procede anular el Reglamento impugnado.

III. Doctrina administrativa

1. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 3184/2017 de 15 de julio de 2017.

Derechos de importación – Antidumping – Clasificación arancelaria.

En la presente Resolución, el TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR confirmando la resolución impugnada relativa a Acuerdos de liquidación derivados de actas de disconformidad por los conceptos de “Antidumping Unión Europea”, “Tarifa Exterior Comunidad” e “Impuesto sobre el Valor Añadido”.

El TEAC, de acuerdo con el criterio fijado por el TJUE en distintas sentencias (Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, apartado 22 y jurisprudencia citada, de 16 de diciembre de 2010, Skoma-Lux, C-339/09, apartado 47, y de 28 de abril de 2016, Oniors Bio, C-233/15, apartado 33), considera que el criterio decisivo para determinar la clasificación arancelaria de las mercancías se basa en sus características y propiedades objetivas del producto, y siempre que sea inherente a dicho producto.

En el presente caso, del examen de la documentación comercial requerida al efecto, se concluye que las tuercas, declaradas separadamente, formaban en realidad un conjunto con los tornillos importados y por consiguiente se encontraban sujetas al derecho antidumping.

Asimismo, señala el TEAC que el Reglamento 91/2009, de 26 de enero de 2009 por el que se imponen derechos antidumping a las importaciones de elementos de fijación procedentes de la República Popular de China, era válido y eficaz en el momento en el que se exigieron los derechos de antidumping por lo que la posterior derogación del mismo no determina que deba anularse la sanción impuesta.

Finalmente, el TEAC entiende que la imposición de la sanción tributaria está suficientemente motivada puesto que de los datos que obran en el expediente se deriva la existencia de culpabilidad por parte del recurrente quien cambió de criterio de clasificación con ocasión de la entrada en vigor de la norma que

establecía el derecho antidumping, siendo consciente, por tanto de que la clasificación arancelaria de la mercancía contenida en los DUA de importación no era correcta.

2. Dirección General de Tributos. Contestación General nº 0029-19, de 28 de agosto de 2019.

Definición de exportador a efectos aduaneros.

En esta contestación, la DGT analiza la nueva definición de exportador, introducida en el Reglamento Delegado (UE) 2446/2015 de la Comisión, de 28 de julio de 2015 (en adelante, "Reglamento Delegado") a través de la modificación introducida por el Reglamento (UE) 1063/2018 de la Comisión, de 16 de mayo de 2018.

En su análisis, la DGT considera que la nueva definición de exportador proporciona una mayor flexibilidad en la determinación de la persona que puede actuar como exportador a efectos aduaneros. En particular, la DGT realiza las siguientes observaciones en relación con la figura del exportador a efectos aduaneros:

- En primer lugar, recuerda la necesidad de acudir a lo dispuesto en el apartado 19 del artículo 1 del Reglamento Delegado, para determinar quién es la persona que debe considerarse como exportador a efectos aduaneros.
- Considera que la determinación de la persona que ostenta la facultad para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión es un elemento de hecho que deberá ser acreditado caso por caso, mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho. Fundamentalmente, atendiendo a los acuerdos y las condiciones que regulan la relación comercial entre las partes intervinientes. Entre otras, las cláusulas INCOTERMS de la Cámara de Comercio internacional que, en su caso, hubieran sido utilizadas por las partes para fijar, entre otros extremos, las condiciones de entrega de la mercancía.
- Señala que cuando el inciso i) del artículo 1.19.b) del Reglamento Delegado no sea de aplicación, se considerará exportador a cualquier persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que sea parte en el contrato, en virtud del cual las mercancías vayan a ser conducidas fuera de ese territorio. En estos supuestos, las notas explicativas del Anexo sobre las orientaciones de exportación publicadas por la Comisión Europea (documento Ares (2018) 4494380 de 30/7/2018), exigen que las partes interesadas en el contrato deben establecer contractualmente quien será la persona responsable de conducir las mercancías fuera del territorio aduanero de la Unión y, por tanto, quien tendrá la condición de exportador de acuerdo con lo dispuesto en el inciso ii) del artículo 1.19.b) del Reglamento Delegado.

3. Dirección General de Tributos. Contestación Vinculante V1799-19, de 11 de julio de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.

Aduanas – Regímenes aduaneros – Zona franca – Exención del IVA.

En esta contestación, la DGT analiza el tratamiento en el IVA de las siguientes cuestiones:

- La introducción de mercancías en una zona franca, tanto procedentes de otro Estado miembro como procedentes del territorio de aplicación del Impuesto.
- Los servicios de almacenamiento a maquila prestados a clientes de los operadores autorizados y que tengan por objeto los bienes de sus clientes, no vinculados al régimen de zona franca.
- La adquisición de una maquinaria previamente adquirida en el territorio de aplicación del impuesto y destinada a ser instalada y utilizada en las instalaciones de un operador situadas en la zona franca.

En su análisis, la DGT se basa en las disposiciones de los artículos 210, 237, 214, 243, 245 y 246 del Código aduanero que regulan el funcionamiento del régimen de zona franca y recuerda que las zonas francas, así como la introducción y permanencia de bienes en las mismas vendrán determinadas por lo dispuesto en las disposiciones de ámbito aduanero que regulan dicho régimen especial.

En cuanto a las preguntas planteadas, la DGT indica lo siguiente:

- Las sucesivas entregas de bienes teniendo lugar en una embarcación, mientras dicha embarcación se encuentre vinculada al régimen de zona franca, estarán exentas del IVA;
- Las entregas de bienes sujetas al IVA estarán exentas del impuesto cada vez que estos bien estuvieran destinados a ser vinculados, en las condiciones establecidas en la normativa aduanera, al régimen de zona franca;
- En cuanto a los servicios de almacenamiento o de maquila que, realizados en territorio de aplicación del IVA, tuvieran por objeto bienes que no se encontrasen vinculados al régimen de zona franca, éstos estarán sujetos y no exentos;
- Respecto a la adquisición en el territorio de aplicación del impuesto de una maquinaria por parte de un operador autorizado para operar en la zona franca con el objeto de instalarla y utilizarla en sus instalaciones situadas en dicha zona franca, debe indicarse que la entrega efectuada por el proveedor de dicha maquinaria estará sujeta y exenta únicamente cuando, de conformidad con la normativa aduanera, pueda dicha maquinaria quedar efectivamente vinculada al régimen de zona franca.

B. Boletín de Impuestos Especiales

I. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-270/18 de 16 de octubre de 2019.

Exención de los pequeños productores de electricidad, supeditada a la imposición de la electricidad producida — Ausencia, durante el período transitorio otorgado, de un impuesto interno sobre el consumo final de electricidad — Obligación de exención de imposición de los productos energéticos utilizados para producir electricidad.

Se cuestiona al TJUE que dilucide acerca de si la exención que los Estados miembros están facultados para establecer en favor de los pequeños productores de electricidad, puede aplicarse con anterioridad al 1 de enero de 2011, fecha durante la cual la República Francesa aún no había aprobado el impuesto interior sobre el consumo final de electricidad ni, en consecuencia, las exenciones de dicho impuesto en favor de los pequeños productores.

En este sentido, el Tribunal recuerda que la República Francesa disponía, en efecto, de un período transitorio hasta el 1 de enero de 2009 para adaptar su régimen fiscal aplicable a la electricidad a las disposiciones de esa Directiva 2003/96; por lo que hasta dicha fecha, el Estado francés únicamente estaba obligado a respetar los niveles mínimos de imposición previstos en la normativa y contaba con la libertad para mantener su régimen fiscal aplicable a la electricidad existente antes de la entrada en vigor de la mencionada Directiva.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, las disposiciones del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, segunda frase, relativas a los pequeños productores, se referían únicamente a las modalidades según las cuales la electricidad está sujeta al régimen de tributación armonizada establecido por la Directiva 2003/96; y por lo tanto, la República Francesa no puede invocar una modalidad de aplicación de un régimen que no se había establecido en el momento de los hechos. Además, añade que el período transitorio previsto únicamente contempla la posibilidad de que la República Francesa adapte su régimen fiscal aplicable a la electricidad y no el relativo a la imposición de los productos energéticos utilizados para producir electricidad.

Por lo que, finalmente acaba concluyendo el Tribunal que la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir, se impone a los Estados miembros de manera incondicional, por lo que la República de Francia no podría aplicar dicha exención durante el período transitorio que se le concedió, hasta el 1 de enero de 2009 y durante el cual ese Estado miembro no estableció el régimen fiscal de la electricidad previsto por la misma Directiva.

2. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-105/18 de 7 de noviembre de 2019.

Principio de que quien contamina paga — Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica — Canon que únicamente grava a los generadores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas intercomunitarias.

Las cuestiones prejudiciales que se plantean al TJUE tienen como contexto la anulación solicitada por el Tribunal Supremo del Real Decreto 198/2015, por el que se desarrolla el artículo 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas y que regula el canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en exclusiva a las demarcaciones hidrográficas intercomunitarias por posicionarse contra la Legislación Comunitaria en base a las siguientes razones:

- El canon hidráulico tiene un objetivo puramente económico y no atañe a motivos medioambientales, estando en contra, por tanto, del principio Comunitario de que quien contamina paga, amparado en el artículo 191 TFUE, en relación con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas.
- Se produce una contradicción con el principio de no discriminación establecido en el apartado 1 del artículo 3 de la Directiva 2009/72/CE, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, puesto que no se grava con el mismo a los demás productores de energía utilizando una tecnología diferente.
- La implementación del canon hidráulico podría llegar a tener una naturaleza de ayuda de Estado en favor de los productores de electricidad que no están sujetos a este canon, en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1 concerniente a las Ayudas de Estado ilegales en el Marco de la Unión.

En los litigios principales, el TJUE determina que la exacción del citado canon objeto de controversia no es contrario al Acervo Comunitario puesto que:

- 1) El canon hidráulico no vulnera el principio de que quien contamina paga ya que este principio comunitario se limita a definir los objetivos generales de la Unión en materia de medio ambiente, siendo el mismo una medida meramente recaudatoria de índole fiscal que no cubre ninguna política medioambiental a la que le sea aplicable alguna normativa de la Unión adoptada sobre la base del artículo 192 TFUE que cubra específicamente alguna situación de esta índole.
- 2) El principio de no discriminación no se opone a esta imposición, al considerarse este canon como una imposición fiscal puramente interna, careciendo de cualquier elemento trasfronterizo que pudiera invocarse para su anulación.

3) El canon hidráulico no puede ser considerado una ayuda de Estado al no concurrir los requisitos exigidos por la Normativa comunitaria para entender al canon hidráulico con un carácter selectivo por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, en tanto en cuanto los productores de energía eléctrica distintos de aquellos que utilizan la fuente hidráulica, así como los productores de energía hidroeléctrica que operan en cuencas hidrográficas situadas en el territorio de una única comunidad autónoma, no se encuentran en una situación comparable a la de los productores de electricidad que utilizan la fuente hidráulica en más de una comunidad autónoma.

Será por tanto el propio Tribunal Supremo remitente de las cuestiones quien deberá responder a esta cuestión prejudicial de forma interna.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-68/18 de 7 de noviembre de 2019.

Imposición de los productos energéticos y de la electricidad – Directiva 2003/96/CE – Consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de dichos productos – tipo impositivo aplicable a dichos productos – Principio de proporcionalidad.

La entidad recurrente "PLK" ejerce una actividad de fabricación de productos energéticos, incluidos distintos tipos de carburante, en virtud de varias autorizaciones de depósito fiscal que le permiten, en régimen suspensivo de impuestos especiales, recibir, producir, transformar, conservar y expedir algunos de estos productos.

Como parte de sus actividades, PLK también genera fueloil 40/42S y fueloil semiprocado.

Las operaciones realizadas por PLK fueron objeto de una inspección tributaria dando lugar a la misma a la práctica de una liquidación tributaria para el pago de impuestos especiales adicionales, relativos, al despacho a consumo interno de fueloil 40/42S y de fueloil semiprocado en la central termoeléctrica de la recurrente en el litigio principal.

En estas circunstancias, se interpela a que el TJUE dilucide si, en primer lugar, debe interpretarse el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 en el sentido de que se opone a disposiciones o prácticas nacionales que, en circunstancias como las del litigio principal, prevén la tributación de los productos energéticos consumidos en la central termoeléctrica del establecimiento en el que dichos productos fueron fabricados.

A estos efectos, el Tribunal confirma dicha oposición al entender que el consumo de la parte de los productos energéticos destinados a la fabricación de productos energéticos mediante la generación, en la central termoeléctrica, de la energía térmica necesaria para la fabricación de dichos productos está comprendido en la exclusión del hecho imponible prevista en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva.

Por el contrario, determina que la parte de los productos energéticos consumidos en una central termoeléctrica que se destine a la producción de electricidad no está comprendida en dicha exclusión. Con la salvedad de que a éstos últimos resulte de aplicación la exención comprendida en el artículo 14, apartado 1, letra a) de la citada Directiva.

Por otro lado, en virtud de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, se consulta al TJUE si el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales que, en caso de que no se presente ante las autoridades tributarias competentes una solicitud de clasificación a efectos de los impuestos especiales respecto a productos energéticos, como los controvertidos en el litigio principal, cuyo nivel de imposición no fija esa Directiva, prevén la aplicación del tipo del impuesto especial establecido para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo aunque posteriormente se obtenga una decisión de clasificación que equipara tales productos al fueloil.

En este sentido se pronuncia el Tribunal señalando que, tanto la sistemática como la finalidad de la mencionada Directiva se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva, tomando en consideración, en particular, la clara distinción entre carburantes y combustibles.

En línea con lo anterior, entiende el Tribunal que aquellas disposiciones o prácticas nacionales como las controvertidas en el litigio principal, que en caso de que no se presente ante las autoridades tributarias competentes una solicitud de clasificación de productos energéticos a efectos de los impuestos especiales, prevén la aplicación a esos productos del tipo del impuesto especial establecido para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo, pueden someter a esos productos a una tributación que no corresponde a su utilización efectiva y vulnera el principio de proporcionalidad que forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión.

Tras todo lo anteriormente expresado, señala el Tribunal que el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales como las controvertidas en el litigio principal.

4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-80/18 de 7 de noviembre de 2019.

Principio de quien contamina paga — Directiva 2009/72/CE — Impuestos que gravan solo a las empresas que usan energía nuclear para producir electricidad.

Las recurrentes, sociedades que generan energía nucleoelectrica, interpusieron diferentes recursos ante la Audiencia Nacional solicitando la anulación de la Orden HAP/538/2013, de 5 de abril, por la que se aprueban los modelos 584 «Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica».

Autoliquidación y pagos fraccionados» y 585 «Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados», y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

Dicho recurso fue desestimado, y dichas sociedades recurrieron en casación ante el órgano jurisdiccional remitente. Así, el TS decidió plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales.

- Mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda, se pregunta, si los artículos 20 y 21 de la Carta y el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 2009/72 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece impuestos a la producción y el almacenamiento de combustible y de residuos nucleares, que solo gravan a las empresas de generación de electricidad que utilizan energía nuclear, y cuyo objetivo principal no consiste en proteger el medio ambiente, sino en incrementar el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica.

Este Tribunal señala que, en la medida en que la Directiva no constituye una medida relativa a la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, debe considerarse que el principio de no discriminación previsto en su artículo 3, apartado 1, no se aplica a una normativa nacional que establece impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible y de residuos nucleares. Por ello, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional.

- Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 2009/72 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, cuando el objetivo medioambiental y las características de los impuestos medioambientales previstos por la misma no se materializan en la parte vinculante de esta normativa.

Este Tribunal concluye que la Directiva ha de interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional cuando el objetivo medioambiental y las características de los impuestos medioambientales previstos por la misma no encuentran concreción en la parte vinculante de esta normativa.

II. Doctrina administrativa

1. Tribunal Económico Administrativo Central. Sala 2ª. Resolución 0513/2015 de 15 de julio de 2019.

Impuesto Especial sobre la Electricidad – Fábrica – Inscripción de las fábricas en el Registro Territorial de Impuestos Especiales.

La reclamante recibió propuesta de liquidación, fundamentada en que la ausencia de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales de una de sus instalaciones, impide que pueda tener la consideración de "fábrica"

a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, por lo que no podrían serle de aplicación el régimen suspensivo y en consecuencia se produciría la exigibilidad de impuesto especial en aquellos supuestos en los que no se hubiera satisfecho vía repercusión a un consumidor final.

En este sentido la reclamante presentó una reclamación económico administrativa en la que se alegaba que las instalaciones en que se produce la energía eléctrica objeto de gravamen tienen la consideración de "fábrica" a pesar de no haberse tramitado su inscripción en el Registro Territorial y que en cualquier caso la inscripción y consecuente obtención del CAE se trata de un mero requisito formal y no material.

En conclusión, el TEAC recuerda que respecto del carácter sustancial de la obtención del CAE se ha pronunciado en resoluciones anteriores, haciendo mención a la Resolución de 20 de noviembre de 2014 unificadora de criterio.

El criterio fijado por el propio Tribunal establece que la inscripción de las instalaciones de los sujetos pasivos en el Registro Territorial de Impuestos Especiales se trata de un requisito de carácter sustantivo y esencial para poder adquirir la consideración de fábrica a efectos de la normativa de Impuestos Especiales.

A efectos aclaratorios, el TEAC puntualiza que el carácter material de este requisito se debe en parte a que su omisión impediría a la Administración conocer qué establecimientos se encuentran operando como fábricas dificultando así la realización de los controles a los que quedan sujetos los establecimientos que operan con productos objeto de los impuestos especiales.

2. Tribunal Económico Administrativo Central. Sala 2ª. Resolución 03608/2017 de 26 de noviembre de 2019.

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Cuestión prejudicial. Falta de motivo para plantear la cuestión prejudicial. No procedencia cuando el TEAC entiende que puede resolver la cuestión planteada.

En primer lugar, la reclamante alega que se produce una vulneración de la normativa de la Unión Europea al autorizar el art. 50 de la Ley 38/1992 sobre Impuestos Especiales a las CCAA a establecer un tipo de hidrocarburo y por ello solicita elevar a cuestión prejudicial ante el TJUE ya que de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 ("Directiva IVA") no puede afirmarse que contenga obligaciones concretas en términos inequívocos, claros y precisos, de que de una normativa interna de un Estado Miembro no pueda establecerse niveles impositivos distintos en función de sus distintas regiones siempre que no sea inferior al establecido en la propia Directiva.

En este sentido, el TEAC rechaza dicha pretensión habida cuenta que no aprecia que haya contradicción entre la normativa nacional y la normativa de la Unión invocada.

En segundo lugar, la reclamante alega, en base al principio de supremacía del derecho comunitario que se debe inaplicar la normativa nacional por ser incompatible con la normativa europea.

Entiende que el art. 5 de la Directiva IVA permite establecer diferentes tipos por razón de la calidad del producto y del uso, no por razón del territorio ya que ello conllevaría la vulneración de la libre circulación de mercancías.

En base a la jurisprudencia del TJUE, el TEAC establece que los Estados Miembros podrán definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales teniendo libertad para establecer diferentes tipos impositivos siempre que no sean inferiores a los niveles mínimos establecidos en la Directiva con el propósito de no interferir en el mercado interior.

En este sentido, el impacto fiscal se refiere a todo el nivel de imposición, en el sentido de la carga impositiva total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos que recae sobre un producto energético concreto. Es decir, no puede analizarse de forma aislada la carga que las Comunidades Autónomas imponen.

El TEAC concluye considerando que el establecimiento de tipos autonómicos en el Impuesto sobre Hidrocarburos no resulta contrario a la Directiva IVA, siempre que el nivel de imposición resultante no sea inferior a los mínimos establecidos en la propia Directiva, debiendo estarse tanto a la sistemática como a la finalidad que persigue la misma, que no es otra que no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

3. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 861/2019 de 24 de mayo de 2019.

Impuesto sobre Hidrocarburos - Obligación de censarse es obligatoria para todos los Impuestos Especiales – Sujeto Pasivo del impuesto.

En primer lugar, el presente recurso tiene como objeto la comprobación e investigación realizada por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, que regularizó la situación tributaria de la actora, UTE EDAR GANDÍA-LA SAFOR, respecto al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH), por considerar que en 2014 y 2015 había producido biogás sin haber estado previamente inscrito en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales de la AEAT, como exige el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales (RD 1165/1995).

En este sentido, se solicita la anulación de los actos impugnados, por considerar la UTE actora que no es sujeto pasivo del IEH, pues las instalaciones pertenecen a la EPSAR, Administración de la Generalitat Valenciana, limitándose a la explotación de la EDAR. Se dice también que la EPSAR es la obligada a la inscripción censal como titular de la fábrica pues consta inscrita la EPSAR como fábrica de electricidad de la EDAR, por lo que debe ser quien responda del pago del impuesto liquidado.

Ante lo expuesto, este Tribunal concluye que la UTE actora no es la obligada al pago del tributo exigido por no ser sujeto pasivo del IEH.

Las razones que esgrime de tal apreciación son las siguientes:

- a) La UTE gestiona el funcionamiento y mantenimiento de una EDAR propiedad de una entidad pública, en virtud de un contrato de servicios, no es una concesión administrativa, no cuenta con la titularidad de las instalaciones ni detenta derechos sobre el biogás que produce, según el anexo de las bases de su contrato.
- b) La EPSAR es la titular de las instalaciones y del biogás que se produce en las mismas, es quien está obligada a inscribirse en el Registro territorial de la oficina gestora de los Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, detentando tal obligación censal como titular de la fábrica de biogás.
- c) De hecho, consta acreditado que la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana está inscrita en la actualidad como titular de la fábrica de electricidad de la EDAR en dicho Registro, lo que conlleva la condición de obligada tributaria y la de autoliquidar periódicamente el IEH.
- d) No cabe apreciar las alegaciones de la demandada sobre que la UTE actora es sujeto pasivo por ser la fabricante de biogás, pues nada dice al respecto el artículo 8 de la ley y el 40 del Reglamento se remite al titular de la fábrica.
- e) La normativa reglamentaria específica que, una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado (la EPSAR) una tarjeta acreditativa de la inscripción en el Registro sujeta a modelo aprobado por el centro gestor, en la que constará el código de actividad y del establecimiento (CAE) que el titular deberá hacer constar en todos los documentos exigidos en el Reglamento en relación con los impuestos especiales de fabricación, lo que atañe a la EPSAR y en absoluto a la UTE recurrente.

4. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2466-19, de 16 de septiembre de 2019.

Repercusiones en el Impuesto sobre Hidrocarburos de las "refacturaciones" consecuencia de errores de medición realizadas por las compañías suministradores de gas natural.

La consultante es una compañía que realiza suministros de gas natural en el marco de un contrato de suministro a título oneroso y en ocasiones comete errores de medición del volumen de producto suministrado.

Lo anterior conlleva a regularizar la facturación realizada, por lo que emiten facturas rectificativas incrementando o modificando según corresponda la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos a ingresar en ese periodo, en consonancia con la normativa del IVA.

La DGT comienza aclarando que el mecanismo previsto en la Ley del IVA no es aplicable al Impuesto sobre Hidrocarburos. En este sentido, ante la ausencia de una expresa regulación normativa en el Impuesto sobre Hidrocarburos, la DGT estima que es correcta la práctica realizada por las compañías del gas consistente en ingresar o bien en deducir las cuotas relativas al Impuesto sobre hidrocarburos en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se ponga de manifiesto la diferencia entre el suministro real y el estimado y, por ende, se produzca la regularización en la consiguiente factura según que la misma suponga la exigencia al consumidor final de un ingreso complementario o bien la compensación de una parte de la cantidad exigida anteriormente.

Del mismo modo, añade que, además, también podrá realizarse la corrección mediante la rectificación de las facturas en las que se hubiera incurrido en el citado error, y, reintegrando, en su caso, el importe de las cuotas correspondiente a quienes soportaron su repercusión.

5. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3063-19, de 30 de octubre de 2019.

Impuesto sobre Hidrocarburos – Exención – Gas consumido en las instalaciones de Cogeneración.

La entidad consultante produce energía eléctrica, vapor y calor, que se utilizan en el proceso productivo de la fábrica en la que se encuentra instalada. El sistema incorpora una caldera de recuperación, de esta manera el calor de los gases que produce la turbina son aprovechados para el funcionamiento de la caldera.

Además, esta caldera utiliza el gas en unos quemadores de postcombustión que sirven para general calor que se reaprovecha para el secado de subproductos.

Así pues, se plantea si la exención establecida en la letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales es aplicable a todo el gas natural consumido en tales instalaciones de cogeneración, incluido el gas natural consumido en la caldera de recuperación.

En primer lugar, la DGT concluye que el sistema descrito es bifásico. Primeramente, utiliza el gas para producir electricidad y calor en la turbina. Posteriormente, tiene una fase donde el calor generado por la turbina se incrementa a través de la inyección de gas en la caldera.

Por ello, determina la DGT que el gas utilizado en la primera fase, para poner en funcionamiento la turbina, sí cumple con la exención regulada en la letra c) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992 puesto que esta se destina a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas.

Igualmente, se deberán cumplir con los requisitos formales:

- Solicitud de la exención a la oficina gestora por el titular de las centrales, de forma previa.

- Autorización por parte de dicha oficina gestora.

Por último, en cuanto al gas introducido en la caldera de recuperación, correspondiente a la segunda fase, este no se destina a la generación o cogeneración de electricidad y calor. Por ello no puede ser aplicada en este caso la exención. El tipo aplicable por tanto será de 0,15 euros por gigajulio.

6. Dirección General de Tributos. Contestación nº V3165-19, de 13 de noviembre de 2019.

Impuesto sobre Hidrocarburos – Gasóleo bonificado – Comunidad de vecinos.

La entidad consultante es una comunidad de propietarios de viviendas que recibe gasóleo bonificado en un depósito que es propiedad del expedidor que lo suministra.

La comunidad, a su vez, tiene cedido el uso del espacio donde se tiene situado el depósito.

El expedidor factura de forma individual a cada uno de los copropietarios, en función del consumo realizado, que se toma de los contadores de cada una de las viviendas.

En esta línea, se cuestiona a este Centro Directivo la forma de proceder a facturar dichas entregas, esto es, si debe ser a la comunidad o a los propietarios de forma individual.

La DGT establece que para que sea de aplicación la bonificación se establecen en la ley distintos requisitos:

- El seguimiento exhaustivo de la tenencia y circulación. El cual solo puede conseguirse mediante la comprobación de los contadores instalados en las viviendas de los propietarios.
- Ser consumidor final. Esta calificación solo puede ser otorgada a los propietarios y no a la comunidad. Esto se debe a que el expedidor verdaderamente suministra a cada propietario de la comunidad, siendo este perfectamente cuantificado.
- La condición de consumidor final se conseguirá mediante la cumplimentación del modelo recogido en la Orden HFP/293/2018, de 15 de marzo.

Estos requisitos solo son cumplidos por los propietarios de la comunidad.

Con lo cual para poder seguir siendo bonificado el gasóleo necesitarán que el uso pueda ser verificado, y por tanto, la única manera será a través de la facturación de forma individual a los propietarios.

Esperamos que esta información le sea de utilidad y, como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquier cuestión derivada del contenido de esta nota. A tal fin pueden comunicarse con su persona de contacto habitual en Deloitte, o enviar un correo electrónico a la siguiente dirección: deloitteabogados@deloitte.es

Sin otro particular, aprovechamos la ocasión para enviarle un cordial saludo.

Atentamente,
Deloitte Legal

Deloitte hace referencia, individual o conjuntamente, a Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") (private company limited by guarantee, de acuerdo con la legislación del Reino Unido), y a su red de firmas miembro y sus entidades asociadas. DTTL y cada una de sus firmas miembro son entidades con personalidad jurídica propia e independiente. DTTL (también denominada "Deloitte Global") no presta servicios a clientes. Consulte la página <http://www.deloitte.com/about> si desea obtener una descripción detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, consultoría, legal, asesoramiento financiero, gestión del riesgo, tributación y otros servicios relacionados, a clientes públicos y privados en un amplio número de sectores. Con una red de firmas miembro interconectadas a escala global que se extiende por más de 150 países y territorios, Deloitte aporta las mejores capacidades y un servicio de máxima calidad a sus clientes, ofreciéndoles la ayuda que necesitan para abordar los complejos desafíos a los que se enfrentan. Los más de 263.000 profesionales de Deloitte han asumido el compromiso de crear un verdadero impacto.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y ni Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ni sus firmas miembro o entidades asociadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), pretenden, por medio de esta publicación, prestar un servicio o asesoramiento profesional. Antes de tomar cualquier decisión o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su situación financiera o a su negocio, debe consultar con un asesor profesional cualificado. Ninguna entidad de la Red Deloitte será responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.

Deloitte Legal