



Enero 2021

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) 2020/1577 DE LA COMISIÓN de 21 de septiembre de 2020 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.o 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.	1
2. Disposición séptima. Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia.	1
3. Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.	2
4. DECISIÓN (UE) 2020/1573 DE LA COMISIÓN de 28 de octubre de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491.	2
5. NIGA 24/2020 de 8 de octubre, relativa a las validaciones de los requisitos del exportador.	3
6. NIGA 27/2020 de 3 de noviembre, relativa a la gestión de los números EORI ante la retirada de Reino Unido de la Unión Europea.	3
7. NIGA 21/2020 de 1 de septiembre, relativa a la modificación del Acuerdo interino entre la UE y los estados de África Oriental y Meridional (AOM).	4
8. NI GA 31/2020 de 2 de diciembre, sobre la clasificación arancelaria de las mascarillas a las que resulta aplicable el 4% de IVA.	5
II. Jurisprudencia.....	6
1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de septiembre de 2020. Asunto C-509/19, BMW.	6
2. Tribunal de justicia de la Unión Europea, Sala Séptima, Sentencia de 8 Oct. 2020, C-330/2019.	8
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de noviembre de 2020. Asunto C-775/19, 5 th Avenue Products Trading GmbH.	9
4. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia 435/2020 de 2 de marzo de 2020.	10
III. Doctrina administrativa.....	11
1. Consulta Vinculante V1219-20, de 4 de mayo de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre el consumo.	11
2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1451-20, de 18 de mayo de 2020.	12
3. Consulta Vinculante V2081-20, de 23 de junio de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.	12

4.	Consulta vinculante V1433-20, de 14 de mayo de 2020.	13
5.	Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala 2ª. Resolución 5577/2019 de 9 de junio de 2019.	14
6.	Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 24 Jun.2020, Rec. 2651/2019.	15
B. Boletín de Impuestos Especiales		17
I. Aspectos normativos en materia de IIEE		17
1.	Proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la directiva (UE) 2016/1164.	17
II. Jurisprudencia		18
1.	Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Octava. Sentencia de 16 de septiembre de 2020. Asunto C-674/19.	18
2.	Sentencia 1115/2020 de 23 de Julio de 2020 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª.	19
3.	Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León. Sentencia núm. 628/2020 de 12 de junio de 2020.	20
4.	Tribunal superior de Justicia de Andalucía. Sentencia 886/2019 de 13 de septiembre de 2019.	21
III. Doctrina administrativa		21
1.	Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 3 Jun. 2020, Rec. 1815/2018.	21
2.	Consulta Vinculante V0905-20, de 16 de abril de 2020 de la Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior.	22
3.	Consulta Vinculante V1968-20, de 16 de junio de 2020 de la Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior.	23

A. Boletín de Aduanas

I. Aspectos normativos en materia aduanera

- 1. REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2020/1577 DE LA COMISIÓN de 21 de septiembre de 2020 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.o 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.**

La publicación del Reglamento (UE) 2020/1577, supone la modificación de lo establecido en cuanto a la Nomenclatura Combinada y el Arancel Aduanero aplicable a las importaciones de Terceros Países a partir del 01 de enero de 2021.

- 2. Disposición séptima. Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia.**

Prórroga hasta el 31 de octubre de 2020 la aplicación del tipo 0% de IVA a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19 cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público.

El Consejo de Ministros ha aprobado prorrogar hasta el 31 de octubre de 2020 la aplicación del tipo del 0% de IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario esencial para combatir la COVID-19.

La decisión afecta a los productos sanitarios que tengan como destinatario una entidad pública, clínicas y centros hospitalarios o entidades privadas de carácter social.

La medida, incluida en el texto normativo que regulará el teletrabajo, tiene efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. En dicho Real Decreto, en línea con una decisión de la Comisión Europea, se estableció hasta el 31 de julio la aplicación de un IVA del 0% a estos productos. Una medida que tenía como objetivo combatir la pandemia y facilitar de forma prioritaria que el suministro de material sanitario se realizase de forma rápida y efectiva.

Ahora, el Gobierno ha decidido extender esta medida que ya ha mostrado su eficacia y que cuenta con el aval de la Comisión Europea, que el 23 de julio aprobó que los Estados miembros puedan prorrogar la aplicación del tipo impositivo del 0% de IVA hasta el 31 de octubre. Esta medida ya se incluyó en el Real Decreto-ley 27/2020 de 4 de agosto que no fue convalidado.

En el Real Decreto-ley aprobado se actualiza a su vez la relación de bienes a los que es de aplicación esta medida que pretende garantizar la respuesta del sistema sanitario en la segunda fase de control de la pandemia, una vez ya

iniciado el periodo de nueva normalidad. Entre otros, se han añadido al listado los hisopos con medio de transporte viral, que no estaban incluidos en la relación anterior.

Todos se beneficiarán de un IVA al 0% con efecto retroactivo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas complementarias para apoyar la economía y el empleo.

Los sujetos pasivos podrán efectuar, conforme a la normativa del impuesto, la rectificación del IVA repercutido o satisfecho con anterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley.

3. Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.

El real decreto-ley 34/2020, dispone dentro del capítulo III de medidas en materia tributaria, una nueva ampliación del plazo para aplicar el tipo 0% de IVA a los bienes relacionados con la lucha contra la COVID-19 y reducción hasta el 4% del tipo aplicable a las mascarillas quirúrgicas desechables.

De esta forma, y con efectos desde el 1 de noviembre de 2020 y vigencia hasta el 30 de abril de 2021, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el anexo de este Real Decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, documentándose en factura como operaciones exentas.

Asimismo, y según el artículo 7 del mismo Real decreto, con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2021, se aplicará el tipo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos.

4. DECISIÓN (UE) 2020/1573 DE LA COMISIÓN de 28 de octubre de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491.

Decisión relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020.

La comisión europea, ha comunicado el pasado 28 de octubre de 2020 la modificación de la decisión (UE) 2020/491 en los siguientes puntos:

1) El artículo 2 se modifica como sigue:

- a) La parte introductoria se sustituye por el texto siguiente: «Los Estados miembros comunicarán a la Comisión, a más tardar el 31 de agosto de 2021, lo siguiente:».
- b) Se añade el párrafo segundo siguiente: «El Reino Unido comunicará a la Comisión la información a que se refiere el párrafo primero a más tardar el 30 de abril de 2021.».

2) El artículo 3 se sustituye por el texto siguiente:

«Artículo 3

El artículo 1 se aplicará a las importaciones efectuadas durante el período comprendido entre el 30 de enero de 2020 y el 30 de abril de 2021. No obstante, por lo que se refiere a las importaciones efectuadas en el Reino Unido, el artículo 1 se aplicará durante el período comprendido entre el 30 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020.».

5. NIGA 24/2020 de 8 de octubre, relativa a las validaciones de los requisitos del exportador.

A partir del 4 de Noviembre de 2020 no se admitirán las declaraciones de exportación en las que el EORI del exportador declarado en la casilla 2 del DUA corresponda a un no establecido en la Unión Europea.

La nueva definición de exportador según el artículo 1.19 del Reglamento (UE) 2015/2446, señala que éste debe ser una persona establecida en el territorio aduanero de la Unión, facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas fuera de dicho territorio o, que sea parte en el contrato en virtud del cual las mercancías vayan a ser conducidas fuera de la Unión.

Se considera por otro lado, que la normativa aduanera comunitaria fijó un régimen transitorio, ya vencido, para la adaptación de la base de datos EORI y la autoridad aduanera española entiende que los operadores han tenido tiempo suficiente para ajustar sus operaciones comerciales de exportación a estos requisitos.

6. NIGA 27/2020 de 3 de noviembre, relativa a la gestión de los números EORI ante la retirada de Reino Unido de la Unión Europea.

Posteriormente al anuncio de retirada de UK de la UE, y pese a que todavía se espera poder llegar a un acuerdo entre las partes que distará mucho de la participación en un mercado común o una unión aduanera, la comisión europea ha publicado una serie de notas aclaratorias de las operaciones con el Reino Unido entre las que se encuentra, la obligación de disponer de un número EORI válido tanto en la UE como en UK que permita llevar a cabo las operaciones entre las partes.

EORI POR PARTE DE UK

- Los operadores que realicen formalidades aduaneras tanto en UK como en la UE (ejemplo: transportistas) deberán poseer un número EORI en UK y otro en la UE.
- Los operadores que solamente realicen formalidades aduaneras en una de las partes (ejemplo: Exportadores), solo deberán registrarse en la parte que lleven a cabo sus operaciones.

EORI POR PARTE DE LA UE

- Operadores establecidos en la UE 27 (excluyendo Reino Unido)

Todos los operadores deben disponer de un número EORI asignado por las autoridades aduaneras del Estado miembro donde estén establecidos.

En el caso de España, la agencia tributaria, asignará de oficio un número de EORI a todos los operadores que venían realizando operaciones con Reino Unido que podrá ser comprobado o solicitado en su defecto a través de la sede electrónica de la AEAT.

- Operadores actualmente identificados en Reino Unido

Los operadores actualmente identificados en Reino Unido y que vayan a seguir realizando formalidades aduaneras en la Unión, deben obtener un número EORI cuya asignación corresponde a las autoridades aduaneras del Estado miembro donde estén establecidos o, en su defecto, donde vayan a realizar la primera operación por lo que, todos aquellos operadores censados con un NIF ante la Agencia Tributaria y que estén operando con un EORI asignado por las autoridades de Reino Unido tendrán las siguientes opciones previas al fin del período transitorio:

- a) solicitar un nuevo EORI en España o
- b) solicitar la asociación del EORI que haya obtenido en otro Estado miembro (distinto de Reino Unido) a un NIF español

7. NIGA 21/2020 de 1 de septiembre, relativa a la modificación del Acuerdo interino entre la UE y los estados de África Oriental y Meridional (AOM).

El pasado 1 de septiembre, el Departamento de Aduanas e II.EE. de la AEAT publicó una nota informativa con las novedades introducidas en el Protocolo 1 del Acuerdo interino entre la UE y los estados AOM. Se destacan, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Modificación del artículo 6.2, corrigiendo una serie de errores preexistentes en relación con la definición de los términos "sus buques" y "sus buques factoría".

- Introducción de un nuevo artículo 13 por el que se implanta un nuevo método de gestión de existencias denominado "Separación contable" aplicable para las materias fungibles.
- Se sustituye la norma sobre el transporte directo, otorgando una mayor flexibilidad en lo que respecta a las pruebas que se deben aportar a las autoridades aduaneras para demostrar que los bienes no han sido alterados.
- Creación del artículo 17 con el fin de permitir el transporte de azúcares de orígenes diferentes sin necesidad de mantenerlo en almacenes separados.
- Inclusión de un nuevo artículo 18, que modifica los requisitos de las pruebas de origen con el objetivo de permitir una mayor flexibilidad sobre este respecto. En este sentido, a efectos prácticos desde el 1 de septiembre de 2020, los Estados del AOM deben conceder un tratamiento arancelario preferencial a los productos con origen en la UE exclusivamente previa presentación de declaraciones en factura extendidas por exportadores en el sistema REX de la UE o por cualquier exportador para cualquier envío constituido por uno o varios paquetes que contengan productos originarios cuyo valor total no supere 6 000 €.
- Modificación del Anexo II para adaptarlo a los cambios introducidos en la Nomenclatura regulada por el Sistema Armonizado.
- Reforma del Anexo IX con el objetivo de reflejar las novedades existentes en la lista de países y territorios de ultramar.

8. NI GA 31/2020 de 2 de diciembre, sobre la clasificación arancelaria de las mascarillas a las que resulta aplicable el 4% de IVA.

La AEAT ha publicado la NI GA 31/2020 de 2 de diciembre, que ofrece información detallada acerca de lo publicado en El Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, publicado en el BOE referido a las mascarillas quirúrgicas desechables.

En concreto, las mascarillas que se **incluyen** en el ámbito objetivo de este Real Decreto para el 4 % de IVA son las que corresponden a los códigos TARIC y descripciones:

Descripción del producto	NC
Mascarillas protectoras, quirúrgicas, desechables, de papel, sin acondicionar para la venta al por menor	4818.90.10.00
Mascarillas protectoras quirúrgicas, desechables, de papel, acondicionadas para la venta al por menor	4818.90.90.00
Mascarillas protectoras quirúrgicas (según la norma EN14683), desechables, de telas sin tejer y otras mascarillas que filtren al menos el 95% de partículas de 3,0 micras (independientemente de que se presenten acondicionadas para la venta al por menor o no)	6307.90.98.15
Otras mascarillas protectoras quirúrgicas desechables de telas sin tejer (independientemente de que se presenten acondicionadas para la venta al por menor o no)	6307.90.98.17

Por otro lado, y a pesar de poder estar calificadas en el mismo código de la NC indicados anteriormente, quedarían sujetas al tipo de IVA general, entre otras, las siguientes mascarillas:

- Mascarillas protectoras de papel no quirúrgicas.
- Mascarillas de punto o de otros materiales textiles tejidos.
- Mascarillas no desechables.
- Mascarillas autofiltrantes FFP1, FFP2 y FFP3 según la norma EN149.
- Mascarillas que filtren al menos el 80% de partículas de 0,3 micras
- Mascarillas higiénicas (no quirúrgicas).

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 20 de septiembre de 2020. Asunto C-509/19, BMW.

Procedimiento prejudicial – Unión aduanera – Código aduanero de la Unión – Reglamento (UE) 952/2013 – Artículo 71, apartado 1, letra b) – Valor en aduana – Importación de productos electrónicos equipados con un programa informático

La interesada, y en adelante BMW, se dedica a la fabricación de vehículos que contienen unidades de control procedentes de países terceros.

Para la fabricación de dichas unidades de control BMW pone a disposición del fabricante el programa informático que integrará su desarrollo.

Posteriormente, BMW importa y pone en libre circulación en la Unión las unidades de control, que incluyen dicho programa informático.

Con ocasión de un control aduanero efectuado por la Oficina principal de aduanas, se puso de manifiesto que BMW indicaba, en concepto de valor en aduana de las unidades de control importadas, el precio pagado a los fabricantes de unidades de control, que no incluía los costes de desarrollo del programa informático.

Considerando que, dichos costes deberían de estar incluidos en el mismo, la oficina principal de aduanas establece por medio de una liquidación de derechos, una deuda aduanera por las mercancías despachadas a libre práctica en enero de 2018.

BMW interpuso un recurso contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente que decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de justicia la siguiente cuestión;

«¿Deben los costes de desarrollo de programas informáticos producidos en la Unión Europea que el comprador suministra gratuitamente al vendedor y que se instalan en la unidad de control importada añadirse al valor de transacción de la mercancía importada conforme al artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero, si dichos costes no están incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada?»

En primer lugar, procede señalar que, a tenor del artículo 71, apartado 1, letra b), del Código aduanero, se obliga a añadir al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas el valor de determinados productos o servicios suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precio reducido, y utilizados en la producción o venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en dicho precio.

En segundo lugar, no puede acogerse la alegación de que el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero no es aplicable a este litigio porque los programas informáticos no figuran en la enumeración contemplada en el artículo 71, apartado 1, letra b), incisos i) a iv), del código aduanero, mientras que el apartado 3 de ese mismo artículo limita las posibilidades de corrección del valor en aduana únicamente a los elementos previstos en dicho artículo.

Señala el Tribunal que resulta irrelevante a efectos de la determinación del valor en aduana de la mercancía importada, que el producto cuyo valor deba añadirse sea un bien inmaterial, como puede ser un programa informático, aunque éstos no se encuentren explícitamente recogidos en la enumeración del artículo 71, apartado 1, letra b), no puede admitirse tal interpretación, ya que los bienes inmateriales pueden ser objeto tanto del artículo 71, apartado 1, letra b), inciso i), como del artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv), del código aduanero.

Además de lo anterior, y según el comité del código aduanero, dichos elementos inmateriales, sí están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 71 apartado 1, letra b), inciso i) de dicho código ya que según se refiere el artículo 285 de este código, distingue, por una parte, las prestaciones intelectuales necesarias para la fabricación de la mercancía, que están comprendidas en el artículo 71, apartado 1, letra b), inciso iv, del código aduanero, y, por otra, los elementos inmateriales incorporados a las mercancías importadas para su funcionamiento y que no son necesarios para su producción.

Asimismo, establece el Tribunal que la corrección, con arreglo al artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero, del valor en aduana de una mercancía importada, se basa en criterios objetivos y no puede resultar afectada por disposiciones contractuales entre las partes, por lo que procede responder que el citado precepto del código ha de interpretarse en el sentido que permite, para determinar el valor en aduana de una mercancía importada, añadir al valor de transacción de esta, el valor económico de un programa informático producido en la Unión y puesto gratuitamente por el comprador a disposición del vendedor establecido en un país tercero.

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 71, apartado 1, letra b), del código aduanero debe interpretarse en el sentido de que permite, para determinar el valor en aduana de una mercancía importada, añadir al valor de transacción de esta el valor económico de un programa informático producido en la Unión y puesto gratuitamente por el comprador a disposición del vendedor establecido en un país tercero.

2. Tribunal de justicia de la Unión Europea, Sala Séptima, Sentencia de 8 Oct. 2020, C-330/2019.

Código Aduanero – Régimen de perfeccionamiento activo – Nacimiento de la deuda aduanera.

Mediante la presente sentencia el TJUE interpreta y define el concepto “elementos de imposición” para determinar la cuantía de la deuda aduanera en el marco de una medida arancelaria preferencial en relación con la inclusión de los bienes en el régimen de perfeccionamiento activo y los tipos preferenciales.

El Código Aduanero de la Unión (“CAU”) establece que cuando nazca una deuda aduanera, el importe de la deuda se determinará sobre la base de los elementos de imposición propios de las mercancías en el momento de la inclusión de dichas mercancías en el régimen de perfeccionamiento activo. Asimismo, las mercancías de importación que reúnan las condiciones para acogerse a un tratamiento arancelario preferencial podrán acogerse al tratamiento preferencial eventualmente previsto para mercancías idénticas en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica.

A este respecto, mediante el régimen de perfeccionamiento activo un bien sufre una o varias operaciones de perfeccionamiento sin que nazca la deuda aduanera. Asimismo, el CAU establece que cuando nazca una deuda aduanera,

el importe de esta deuda se determinará sobre la base de los elementos de imposición propios de las mercancías de importación en el momento de la admisión de la declaración de inclusión de estas mercancías en el régimen de perfeccionamiento activo.

El TJUE analiza e interpreta las disposiciones del CAU estableciendo que, si en el momento de la admisión de la declaración de inclusión de estas mercancías en el régimen de perfeccionamiento activo, las mercancías de importación reúnan las condiciones para acogerse a un tratamiento arancelario preferencial en el marco de contingentes arancelarios o de límites máximos arancelarios, estas mercancías podrán acogerse al tratamiento preferencial eventualmente previsto para mercancías idénticas en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica. En este sentido, el concepto de "elementos de imposición" no incluye tanto los tipos normales y preferenciales sino los elementos a los que se aplican dichos tipos. Por lo tanto, el TJUE interpreta el CAU en el sentido de que se opone a la aplicación de una medida arancelaria preferencial, mediante la cual se establece un tipo reducido de los derechos de aduana, que se encontraba en vigor en el momento de la admisión de la declaración de inclusión de unas mercancías en el régimen de perfeccionamiento activo, pero que estaba suspendida en la fecha de admisión de la declaración de despacho a libre práctica de esas mercancías.

3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 19 de noviembre de 2020. Asunto C-775/19, 5th Avenue Products Trading GmbH.

Código aduanero comunitario — Artículo 29, apartados 1 y 3, letra a) — Artículo 32, apartados 1, letra c), y 5, letra b) — Reglamento (CEE) n.º 2454/93 — Artículo 157, apartado 2 — Determinación del valor en aduana — Valor de transacción de las mercancías importadas — Concepto de "condición de la venta" — Pago como contrapartida de la concesión de un derecho de distribución exclusiva.

5th Avenue Products Trading GmbH, sociedad establecida en Alemania y cuyo objeto social es la comercialización de tabaco manufacturado y de artículos para fumadores, celebra un contrato con Habanos SA, sociedad pública cubana exportadora de puros, por el que 5th Avenue obtuvo el derecho exclusivo, como distribuidor único, de importar, vender y distribuir en Alemania y Austria los puros producidos por Habanos SA.

Como contrapartida de la concesión del mencionado derecho de distribución exclusiva en Austria, 5th Avenue se comprometió a pagar a Habanos, durante un período de cuatro años, un importe anual calificado de «compensación», correspondiente al 25 % del producto anual de las ventas de puros en ese Estado miembro. En el momento del depósito de las mercancías, 5th Avenue declaraba a las autoridades aduaneras el precio de compra efectivamente pagado, así como el flete y el seguro, pero sin incluir la compensación adeudada en virtud del acuerdo de distribución exclusiva por aquella parte de las mercancías que se vendía en Austria.

En este sentido, el inspector aduanero concluyó que el pago de la compensación prevista en el acuerdo de distribución exclusiva constituía un elemento distinto del precio de compra de las mercancías importadas que debía tenerse en cuenta para determinar el valor en aduana de dichas mercancías.

Se plantea al TJUE a estos efectos, si el artículo 32, apartados 1, letra c), y 5, letra b), del código aduanero, en relación con el artículo 157, apartado 2, del Reglamento de aplicación, debe interpretarse en el sentido de que un pago efectuado, durante un período limitado, por el comprador de mercancías importadas al vendedor de estas, como contrapartida de la concesión por este último de un derecho de distribución exclusiva de tales mercancías en un territorio determinado y calculado en función del producto de las ventas en ese territorio, ha de incluirse en el valor en aduana de las mercancías importadas.

Señala el Tribunal que un pago como el controvertido del litigio principal debe considerarse como una «condición de la venta» de las mercancías importadas, en el sentido del artículo 29, apartado 3, letra a), del código aduanero, cuando el vendedor haya exigido tal pago como condición para la distribución exclusiva de aquellas mercancías en el territorio de que se trate, llegando a considerar que el pago en cuestión objeto de litigio, forma parte de las condiciones de la venta de dichas mercancías, careciendo de pertinencia el hecho de que el pago en cuestión se exija en el contrato marco de distribución exclusiva y no en cada contrato individual posterior de venta de las mercancías de que se trata, puesto que las condiciones establecidas en ese contrato marco determinan las condiciones en las que ha de realizarse cada venta. Resultando, asimismo irrelevante, que el pago en cuestión haya de realizarse únicamente durante un periodo de tiempo limitado, debiendo incluirse el precio en el valor en aduana de las mercancías importadas.

4. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia 435/2020 de 2 de marzo de 2020.

Deducción del IVA soportado. Régimen diferido del IVA.

La sociedad demandante reclama el cobro en vía administrativa ejecutiva de la cuota correspondiente al IVA relativa a una autoliquidación de IVA.

El TSJ hace referencia a su sentencia número 58/2019 en la cual ya se había abordado y resuelto esta cuestión para un supuesto similar en el que existe coincidencia sustancial de circunstancias fácticas y jurídico procesales.

Ambas compañías se tratan de empresas acogidas al régimen diferido de IVA que tras un levante de mercancías no incluyen en la siguiente autoliquidación la cuota de IVA devengada, que resulta plenamente deducible.

Esta oficina trae a colación la sentencia número 1373/2018, la cual concluye que el criterio mantenido por la administración no debe prosperar al no compadecerse con la opción del artículo 167.Dos de la LIVA de diferimiento del ingreso de la cuota, por el cual deja de ser una cuota o deuda aduanera para integrarse, a tenor del referido diferimiento en el régimen tributario del IVA, lo

cual impone la exigencia de una previa liquidación de la deuda para proceder al inicio de la vía de apremio. Así, concluye esta sentencia que en caso de no incluirse la cuota tributaria diferida en la declaración-liquidación correspondiente, la administración deberá proceder a su liquidación con carácter previo al inicio del periodo ejecutivo.

III. Doctrina administrativa

1. **Consulta Vinculante V1219-20, de 4 de mayo de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre el consumo.**

La consultante es una fabricante de aeronaves en cuya producción utiliza bienes que son enviados al territorio de aplicación del impuesto desde el territorio de otros Estados miembros o desde países terceros, así como otras piezas adquiridas en el territorio de aplicación del impuesto. Tanto los bienes procedentes de otros Estados miembros como de países terceros son remitidos a la consultante que los recibe en calidad de propietaria o consignataria de estos.

Al mismo tiempo, la consultante es titular de un régimen de perfeccionamiento activo debidamente autorizado por las autoridades aduaneras, quedando vinculados a dicho régimen tanto los bienes importados como los transportados desde otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto, pero no los adquiridos en el territorio de aplicación del impuesto.

La consulta que se plantea es el efecto en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo de acuerdo con el artículo 324 del Reglamento de Ejecución 2015/2447.

El centro directivo, determina:

- En el caso en el que el producto transformado resultante de las Operaciones efectuadas durante la vigencia del régimen de perfeccionamiento activo fuera una aeronave del tipo de las que se refiere el artículo 22.Cuatro de la Ley 37/1992, no se produciría el hecho imponible importación, prevaleciendo el destino real del bien en cuestión que es la realización de una operación asimilada a la exportación.
- Por otra parte, en el caso en el que el producto transformado fuera objeto de una entrega con transporte al territorio de otro Estado miembro de la Comunidad en las condiciones a las que hace referencia el artículo 25 de la Ley 37/1992, tampoco se produciría el hecho imponible importación.
- Tampoco se producirá la importación con ocasión de la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo, si la aeronave resultante del proceso de fabricación es objeto de una entrega de bienes exenta.
- En cuanto a las entregas de bienes interiores efectuadas por los proveedores de la consultante a favor de esta última y que no quedan vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo, debe indicarse que las

mismas estarán sujetas al impuesto debiendo dichos proveedores repercutir en factura la cuota correspondiente del impuesto y estando obligada la consultante a soportar dicha repercusión

2. Dirección General de Tributos. Contestación nº V1451-20, de 18 de mayo de 2020.

Aclaración de la consulta V1451-20 en relación con una entidad mercantil dedicada a la elaboración de vino bajo la condición de bodega que adquiere mosto de uva a otra entidad y que plantea si dicha adquisición puede estar exenta del Impuesto sobre el Valor añadido en virtud del artículo 24 de la Ley.

La entidad consultante manifiesta que es una que es una fábrica a efectos del Impuesto especial sobre el vino y bebidas fermentadas que adquiere mosto de uva a otra fábrica de vino. Por ello, plantea a la DGT la posibilidad de aplicar la exención a dicha entrega tanto en el marco del IVA como de los Impuestos Especiales.

La DGT comienza aclarando que, conforme al ámbito objetivo de la Ley del Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, el mosto objeto de consulta, siempre que se encuentre sin fermentar y sin adición de alcohol, no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del impuesto, por lo que no están vinculados con régimen alguno de los impuestos especiales de fabricación.

En relación con la posible exención en el IVA, la DGT aclara que, salvo que el mosto se encuentre vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero o vaya a ser vinculado de forma inmediata a dicho régimen, se trata de una entrega de bienes localizada en territorio de aplicación del impuesto y realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad, por lo que estará sujeta y no exenta.

3. Consulta Vinculante V2081-20, de 23 de junio de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.

La consultante, un parlamento autonómico que adquiere diversos productos de protección para su personal y así garantizar la seguridad y la salud de los trabajadores en su reincorporación presencial al puesto de trabajo.

La cuestión planteada es el tipo impositivo aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo del artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

El centro directivo destaca que debe tenerse en cuenta que la versión en inglés de la Directiva 2006/112/CE y debe servir de base para las demás versiones lingüísticas de la misma. Cuando en la directiva se refiere a "bodies governed by public law" a veces se ha traducido como a "organismo de derecho público" y otras como como "entidades de derecho público". De todos modos, indiferentemente de la traducción escogida, en ambos casos se incluiría el Estado, las CCAA, las provincias y los municipios.

En consecuencia, el Centro directivo le informa que, dentro del concepto entidades de Derecho Público a efectos de la posible aplicación del tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a que se refiere el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, se incluyen, entre otras, las Administraciones Públicas territoriales y cualquier otra entidad integrada o dependiente de las mismas, como puede ser el caso de su parlamento autonómico.

4. Consulta vinculante V1433-20, de 14 de mayo de 2020.

IVA — Tributación a efectos del Impuesto de transporte en operaciones de comercio exterior — Facturas.

La consultante es una sociedad mercantil establecida en el Territorio de Aplicación del Impuesto (en adelante, TAI), la cual opera como transitaria del transporte en operaciones de comercio exterior fruto de las cuales recibe facturas de una naviera danesa por tres conceptos distintos por los que recibe facturas; (i) recargo de demora causada un puerto situado en el TAI y relacionado con la importación de unos bienes; (ii) transporte de una mercancía desde un tercer Estado al puerto situado en el TAI; (iii) por el transporte de dicha mercancía del puerto situado en el TAI a un puerto de otro tercer Estado.

En este sentido se pregunta si las facturas emitidas por dicha naviera son correctas y, en caso negativo, como deberían rectificarlas.

Respecto al primer supuesto, recargo de demora causada un puerto situado en el TAI, la DGT considera que dicho recargo si puede estar considerado dentro de la base imponible del servicio de transporte. Asimismo, atendiendo a las reglas generales de localización, dichos servicios, se entienden localizados en sede del destinatario, y, por tanto, en el TAI. En cuanto a los servicios previos de importación de los que se deriva el posterior recargo, se entiende que estos están sujetos pero exentos cuando las contraprestaciones estén incluidas dentro de la base imponible de la importación. Sin embargo, las facturas expedidas a la consultante podrían ser incorrectas debido al motivo que justificaba la exención, ya que la citada exención se sostenía por el artículo 64 de la Ley del IVA en vez de por el artículo 69.Uno.1º de la Ley del IVA.

En cuanto al segundo supuesto, transporte de una mercancía desde un tercer Estado al puerto situado en el TAI, en el que se consideraba, dentro de las facturas, a la consultante como sujeto pasivo por inversión del sujeto pasivo, la DGT considera que dichas facturas son incorrectas. La DGT determina que únicamente podría corresponderle a la consultante dicha condición si la naviera no está establecida en el TAI. Por ello, es interesante matizar que, la naviera, a pesar de estar establecida en Dinamarca, tiene una filial en el TAI. En este sentido, la DGT analiza que su doctrina sobre los establecimientos permanentes podría ser aplicable al presente caso y por tanto, ver si la filial tiene un grado de participación suficiente para ser considerada como tal. Para mayor abundamiento, se informa en el escrito de consulta que en las facturas emitidas por estas operaciones se consignaban datos identificativos de la filial española.

La DGT acaba determinando, para este segundo supuesto, que el criterio que determinara si dicha filial puede considerarse establecimiento permanente a los efectos del presente supuesto y, por tanto, ser el sujeto pasivo de la operación, se encuentra en determinar si la filial tiene o no autorización por parte de su matriz para poder acometer contrataciones en nombre y cuenta de la matriz danesa. En caso de ser así, la naviera danesa debería consignar el NIF IVA otorgado por la Administración Tributaria española a la filial considerada para este supuesto como establecimiento permanente.

Finalmente, para el tercer supuesto, transporte de la mercancía del segundo caso, del puerto situado en el TAI a un puerto de otro tercer Estado, la DGT determina que dichos servicios de transporte de mercancías estarán exentos cuando se cumpla con los requisitos establecidos para que se pueda considerar como un servicio relacionados con las exportaciones y que estos sean prestados a favor de un transitario que actúa en nombre propio y por cuenta del exportador. En cuanto al sujeto pasivo de este supuesto, la DGT se vuelve a referir a las conclusiones alcanzadas en el anterior supuesto.

5. Tribunal Económico-Administrativo Central. Sala 2ª. Resolución 5577/2019 de 9 de junio de 2019.

Impuesto sobre el valor añadido – Principio de Regularización Íntegra – Importaciones aplicando el sistema de diferimiento regulado.

La entidad X, S.A. efectuó distintas declaraciones de importación de ácido cítrico de China entre el 15/01/2013 y el 12/12/2013, declarando que procedía de Malasia, por lo que la Inspección de Aduanas regularizó las importaciones a través de un procedimiento de inspección. En marzo de 2016, interpuso la entidad X reclamación económico-administrativa frente al TEAR de La Rioja contra la liquidación de IVA de la importación, estimando el TEAR dicha reclamación. Frente a la citada estimación, interpuso la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT recurso de alzada de unificación de criterio en el TEAC.

La Directora recurrente considera que a partir de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, el principio de regularización íntegra deviene inaplicable en los procedimientos de comprobación del IVA a la importación, de conformidad con la Disposición Adicional Única de dicha normal. Sin embargo, en el supuesto examinado, la Administración Tributaria ya consideró que procedía la aplicación de la Disposición Adicional Única y que ello le impedía comprobar la deducibilidad de las cuotas de IVA a la importación regularizada. De este modo, el TEAR consideró aplicable el principio de regularización íntegra, a la luz de la doctrina de este Tribunal Central, establecida para situaciones anteriores a la entrada en vigor de la Ley 28/2014, pese a no hacer mención a la Disposición Adicional Única. Aclara el TEAC que únicamente la letra b) de la citada Disposición Adicional Única innova el ordenamiento jurídico y que de su lectura cabe concluir que Dicha Disposición Adicional Única sólo resultará de aplicación a aquellos procedimientos de comprobación que, iniciados tras la entrada en vigor de la Ley 28/2014, se refieran a importaciones realizadas estando ya en vigor el sistema de diferimiento. Asimismo, recuerda el Tribunal que la regularización íntegra del IVA a la importación no supone entrar a

comprobar aspectos que le están vedados a la Inspección de Aduanas, es decir, los elementos constitutivos del derecho a la deducción, pues aquella exige tan sólo la apreciación o reconocimiento del derecho material a la deducción por tener el sujeto pasivo derecho a practicarla. En conclusión, el TEAC desestima el recurso y acuerda unificar el criterio en el sentido que resulta posible la aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de inspección del IVA a la importación relativos a importaciones efectuadas cuando todavía no está vigente el sistema de diferimiento regulado en el apartado Dos del artículo 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como en los relativos a importaciones realizadas por sujetos pasivos no acogidos, en el momento de su realización, a dicho sistema de diferimiento.

6. Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 24 Jun.2020, Rec. 2651/2019.

Determinación del valor en aduana. Insuficiencia de datos para aplicar los métodos secundarios de valoración.

En fecha 21 de noviembre de 2013 se presentó ante la Aduana Marítima de Barcelona el DUA de importación (13ES..) que, después de ser revisada físicamente, la aduana requiere que se aporte documentación que permita acreditar el valor en aduana declarado ya que considera, estaba muy por debajo del valor medio consignado para este tipo de mercancía en las declaraciones presentadas ante las aduanas españolas.

Teniendo en cuenta la documentación presentada por la interesada, la Aduana dictó propuesta de liquidación provisional en la que se modificaba el valor declarado para las mercancías descritas señalando que, existían dudas fundadas sobre veracidad del valor en aduana declarado según lo dispuesto en el artículo 29 de Reglamento 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, (en adelante Código Aduanero).

De este modo y tras descartar la aplicación de los métodos de valoración secundarios, se determinó el valor en aduana mediante el denominado método del último recurso a partir del precio medio declarado a efectos aduaneros en importaciones de mercancías realizadas en un tiempo cercano, coincidentes en origen y tipo y clasificadas en la misma partida arancelaria a nivel de diez dígitos para el cual, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, alegando la recurrente que la valoración efectuada por la Aduana no era correcta puesto que no tenía en cuenta la baja calidad de las mercancías importadas.

El TEAR consideró que debía estimarse la reclamación y anuló el acuerdo de liquidación. Disconforme con la resolución, la directora del departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la AEAT presenta recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina.

En primer lugar, el Tribunal determina que la declaración de un valor de las mercancías importadas anormalmente bajo en relación con el valor estadístico medio de un conjunto de declaraciones correspondientes a mercancías comparables puede constituir duda fundada sobre la exactitud del valor en aduana declarado.

Una vez acreditadas las dudas acerca de la inadecuación del valor de transacción como método de valoración de las mercancías, y toda vez que no se aporta por el operador documentación suficiente que justifique aquel, la Administración aduanera queda legitimada para descartar el método del artículo 29 del Código y aplicar los métodos secundarios de valoración del artículo 30 del citado código, debiendo justificar, en su caso, la inaplicación de uno o varios de ellos. Lo contrario supondría, impedir la fijación del valor en aduana de acuerdo con lo dispuesto en la normativa aduanera.

El Tribunal destaca que de conformidad la jurisprudencia del TJUE las autoridades aduaneras están sujetas a la obligación de motivación debiendo exponer de forma clara e inequívoca las razones que han conducido a aquéllas a descartar uno o varios métodos de determinación del valor en aduana.

En el caso que nos ocupa, los motivos que han llevado a la inaplicación del método de valoración basado en el valor de transacción de mercancías similares fueron expuestos tanto en la propuesta de liquidación como en la liquidación provisional.

Para finalizar, sobre la necesidad de la Administración de incorporar al expediente copia de las declaraciones de importación el Tribunal señala que la incorporación de la citada documentación al expediente no habría modificado en nada la posición del administrado desde el punto de vista de su derecho de defensa.

Es jurisprudencia del TJUE, que la vulneración del derecho de defensa solamente puede dar lugar a la anulación de una resolución administrativa si se comprueba que, sin dicha vulneración, la resolución dictada hubiera sido distinta. Por lo tanto, no puede aceptarse la vulneración invocada puesto que la falta de incorporación al expediente de los DUAs consultados por la Administración para el cálculo del valor en aduana no menoscabó el derecho de defensa de la interesada puesto que ésta conoció los criterios empleados en la selección de estos pudiendo oponerse a ellos con la misma fuerza que si hubiera dispuesto de la copia de las declaraciones de importación.

En definitiva, se considera suficiente que las declaraciones de importación y demás documentos utilizados para el cálculo del valor en aduana figuren en el expediente los datos tenidos en cuenta por la Administración para la determinación de aquel.

B. Boletín de Impuestos Especiales

I. Aspectos normativos en materia de IIEE

1. Proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la directiva (UE) 2016/1164.

El proyecto de ley del consejo contiene diferentes modificaciones en diversas normas en materia tributaria con una doble finalidad; proceder a la incorporación del Derecho de la Unión Europea al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal e introducir cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

- En el ámbito de los Impuestos Especiales de fabricación, se ajusta la definición de los depósitos fiscales contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, indicando que para que el titular de un depósito fiscal obtenga la correspondiente autorización que le habilita para operar como tal es preciso que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.
- Se tipifica, como nuevo supuesto de infracción grave, la existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, puestas de manifiesto en recuentos practicados por la Administración. La sanción consistirá en una multa pecuniaria del 50% del Impuesto Especial que correspondería abonar por las diferencias detectadas.
- Se incluye un supuesto de infracción grave para los casos en que, incumpliendo los requisitos establecidos, no se justifique el uso o destino dado a los productos por los que se haya aplicado una exención o un tipo impositivo reducido, y una infracción leve en caso de que los productos se hubieran destinado a un fin que justifica la exención o la aplicación del tipo impositivo reducido. Estos dos supuestos de infracción, con sus correspondientes sanciones del 50% para el caso de infracción grave y del 10% para la infracción leve, también se introducen en la normativa reguladora del Impuesto Especial sobre el Carbón y el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

II. Jurisprudencia

1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Octava. Sentencia de 16 de septiembre de 2020. Asunto C-674/19.

Directiva 2011/64/UE del Consejo - Estructura y tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco – Artículo 2, apartado 2 – Artículo 5, apartado 1 - Concepto de "productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco" – Concepto de "tabacos para fumar" – Tabaco para "pipa de agua".

Se interpela a través de una petición de decisión prejudicial la interpretación de los artículos 2, apartado 2, y artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64/UE, para discernir si, por un lado, el compuesto de tabaco (hasta un 24 %), jarabe de azúcar, glicerina, aromatizantes y conservantes debe considerarse como "producto constituido parcialmente por sustancias distintas del tabaco", y por el otro, si cuando el tabaco que forme parte de una mezcla para fumar - tabaco para pipa de agua - cumpla los criterios para considerarse tabaco para fumar, con independencia de las demás sustancias que contenga el mismo.

En concreto, la recurrente, sociedad lituana, se dedica a la venta al por menor de diversos productos del tabaco. A tal fin, importó en Lituania tabaco para pipas de agua acondicionado en paquetes de 50 o 250 gramos y compuesto por varias sustancias: tabaco (24 %), jarabe de azúcar (47 %), glicerina (27 %), aromatizantes (2 %) y sorbato potásico (menos de un gramo por kilogramo).

En las declaraciones de la recurrente, este tabaco fue clasificado como "tabaco para pipa de agua" (código NC 2403.11.00.00). No obstante, el Servicio de Aduanas lituano dictaminó que la sociedad había declarado únicamente el peso del tabaco que contenía y no el peso total del producto, es decir, exclusivamente el peso de uno de los componentes de este tabaco para pipa de agua (tabaco). Esta decisión fue llevada al Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania, y posteriormente al Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania, siendo este último quien planteó sendas cuestiones prejudiciales al TJUE.

El Alto Tribunal, por un lado, señala que, a tenor de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 de la Directiva 2011/64/UE, y en línea con la jurisprudencia comunitaria, se asimilarán los productos asimilados al tabaco, aunque estén constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco, siempre y cuando respondan a los demás criterios de los cigarrillos y del tabaco para fumar, únicamente descartando los productos que no contengan tabaco o que tengan usos medicinales. Por tanto, este tabaco deberá estar sujeto al impuesto aun no estando constituido exclusivamente por tabaco.

Asimismo, el TJUE confirma que este tabaco cumple con los requisitos acumulativos del apartado 1 del artículo 5 de dicha Directiva, puesto que se trata de un tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, y además puede fumarse sin transformación industrial ulterior.

Habida cuenta de lo anterior, la entidad lituana deberá sufragar el impuesto especial por la totalidad de la cantidad de tabaco de pipa de agua importada en dicho Estado miembro.

2. Sentencia 1115/2020 de 23 de Julio de 2020 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª.

Impuesto Especial sobre la Electricidad — Requisitos para la consideración de "fábrica" a efectos del Impuesto — Devengo — Régimen Suspensivo.

En la presente sentencia se discierne, por parte del Tribunal Supremo, el recurso con interés casacional presentado por parte del recurrente, fruto de un proceso de inspección llevado a cabo por la Administración Tributaria donde se le negaba al interesado la aplicación del régimen suspensivo a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

La Administración basaba su pretensión, y así la suscribe en su recurso de oposición la Abogacía del Estado, en que el recurrente había solicitado de forma tardía la inscripción, en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales, de su planta de cogeneración eléctrica situada conjuntamente con las instalaciones que utilizaba para el desempeño de su actividad principal. El recurrente, transformaba en dicha planta el calor producido por los motores fruto del desempeño de su actividad principal.

Como consecuencia de esta inscripción tardía, no podía considerarse como fábrica a los efectos del Impuesto, y, por tanto, no le era aplicable el régimen suspensivo. En este sentido, al no ser aplicable el régimen suspensivo del impuesto, por el que se aplaza el devengo del Impuesto al momento de su utilización efectiva y no de su generación, las pérdidas generadas en la producción si estaban sujetas al impuesto.

Frente a esto, el recurrente manifiesta en su argumentación que la inscripción en el citado registro no es esencial para la aplicación del régimen suspensivo del Impuesto. Y en este sentido, en su recurso casacional, pregunta si el devengo podría modificarse por no cumplir con determinados requisitos formales, a la luz de la Directiva que transpone la Ley del Impuesto.

Tras las alegaciones presentadas por las partes, el Tribunal Supremo, falla a favor de la argumentación de la parte recurrente y, en este sentido, desarrolla tres conclusiones en las que basa su fallo.

Primero, considera que la condición de fábrica a efectos del impuesto, no se puede hacer depender de que conste inscrita en el registro territorial, ya que de acuerdo con la normativa específica del Impuesto para dicho concepto no se requiere tal inscripción, sino que cumpla con las características determinadas por el artículo 64bis.A. Y, que, en este sentido, el requisito de inscripción exigido por la Administración resulta desproporcionado.

Segundo, el Tribunal recuerda que, la regla común de los Impuestos Especiales establece que se devengará el Impuesto en el momento de la salida de los productos. Sin embargo, la regla común vuelve a ceder ante la regla específica

que determina que, cuando la electricidad tenga salida de una fábrica dentro de un contrato de suministro, el devengo se producirá en el momento en que resulte exigible el pago del precio por la electricidad suministrada por cada período acordado en el contrato. Dicha situación ocurre en el presente caso, la recurrente, tenía firmado con un tercero un contrato de suministro de tal electricidad. Por ello, el devengo del Impuesto no se produce en el momento de salida de la electricidad de la fábrica sino en el momento en el que las partes hayan acordado que se debe proceder con el pago del suministro.

Tercero, y último, en cuanto a la sujeción al Impuesto de las pérdidas, mermas y autoconsumos producidas durante la fabricación, el Tribunal, basándose en sus consideraciones anteriores, determina que al poder considerarse la planta eléctrica como "fábrica" a efectos del Impuesto, y, por tanto, poder aplicarse el régimen suspensivo, las citadas pérdidas de energía que se produzca, no quedarán sujetas al Impuesto.

3. Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León. Sentencia núm. 628/2020 de 12 de junio de 2020.

La mercantil recurre la imposición de sanciones ante la incorrecta cumplimentación de facturas, ya que se establece que ha omitido información respecto el Impuesto Especial sobre el Carbón.

En primer lugar, la recurrente alega que la sanción es "injusta e incoherente con el fin que debe proteger", a lo cual el Tribunal responde que es perfectamente posible y puede ser perfectamente lícito que se impongan multas muy elevadas por meros incumplimientos formales pues así lo establece el artículo 201.2.a de la LGT que tipifica como infracción grave el incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación.

En segundo lugar, la mercantil afirma que la ampliación del procedimiento inspector a ejercicios previos no fue motivada y por tanto procede la anulación la regularización practicada en relación con dichos ejercicios. En este sentido, el Tribunal explica que las liquidaciones pertinentes finalizaron por Acta de Conformidad, respecto de las cuales no son impugnables como tales los hechos, los elementos de hecho y las circunstancias concurrentes, siempre que hayan sido aceptados en un Acta de Conformidad, salvo que el sujeto pasivo demuestre que incurrió en un error de hecho, por el contrario sí son impugnables los resultados de calificar, valorar, apreciar, y, en general, de aplicar las normas jurídicas a los hechos, elementos de hecho y demás circunstancias, aceptados de conformidad. No obstante, dichas facturas no se incluyeron en el acuerdo de inicio del expediente sancionador, por lo que si procede adecuar el importe de dichas facturas.

Además, las sanciones impuestas se refieren a la indebida cumplimentación de facturas, y en concreto en relación con el Impuesto Especial sobre el Carbón, sin existir perjuicio económico y sin entorpecer la circulación de dicho impuesto, y por ello la sanción no procede sancionar en virtud de lo dispuesto en la Ley de Impuestos Especiales (con base la cuota del impuesto) sino de acuerdo con el artículo 201 de la Ley General Tributaria.

Por último, el Tribunal establece que claramente existe culpabilidad en la comisión de la infracción, puesto que es incomprensible que una sociedad anónima, que se dedica a la explotación y venta de carbón, por más que las ventas realizadas sean mayormente exentas, y con unos volúmenes de venta elevados haya eludido e ignorado por completo todas sus obligaciones en relación con Impuesto Especial tratado y, entre ellas, las de repercutir en factura o hacer constar la no sujeción o exención. Tal conducta general es sumamente elocuente de la falta de diligencia debida y, por ende, de que, teniéndose así por sentado el necesario elemento subjetivo en la conducta de la sociedad, se ha producido la infracción tipificada.

4. Tribunal superior de Justicia de Andalucía. Sentencia 886/2019 de 13 de septiembre de 2019.

Aduanas. Solicitud de devolución de IIEE por Exportación.

El recurso contencioso administrativo resuelve la resolución desestimatoria del TEARA contra la solicitud de devolución de II.EE por exportación declarando que la resolución combatida es conforme al ordenamiento jurídico.

La sala, acepta las tres razones en base a las cuales el TEARA rechazó dicha solicitud por considerarlas ajustadas al ordenamiento jurídico.

En primer lugar, se alega que la solicitud de devolución no se ajustó a lo previsto en el art. 7.1 RD 1165/95, ya que esta se presentó días después de la presentación del documento aduanero de exportación y no cumplía los requisitos establecidos al no haber cumplimentado correctamente el modelo 590.

En segundo lugar, no queda acreditado que la parte actora abonara el impuesto especial cuya devolución interesa siendo su obligación aportar la carga de la prueba.

Por último, se estima falta de correlación entre la aceptación de la modificación del DUA y la devolución solicitada que expone la actora, siendo esta la responsable de acreditar la relación.

III. Doctrina administrativa

1. Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 3 Jun. 2020, Rec. 1815/2018.

Impuesto sobre la electricidad – Base liquidable – Reducción de la base imponible – realización actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representasen al menos el 5 % del valor de la producción.

Mediante la presente resolución, el TEAC debe resolver determinando si, a los efectos del artículo 98.f) de la Ley de Impuestos Especiales, la actividad ejercida por la recurrente consistente en el almacenamiento público de productos congelados y refrigerados puede calificarse como actividad industrial y, por lo tanto, puede aplicar la reducción del 5% de la base imponible.

El literal de dicho artículo establece lo siguiente: "La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos: (...) f) Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción".

A este respecto, al no existir una definición de "actividad industrial" en las leyes reguladoras del impuesto, corresponde al TEAC interpretar dicho precepto quien, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE, define como "actividad industrial" aquella que se establece en la norma de las tarifas del IAE.

Teniendo en cuenta lo anterior, el TEAC considera que la actividad de la recurrente (i.e. el almacenamiento público de productos congelados y refrigerados) no tiene carácter industrial a efectos del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales en la medida en que la misma se haya clasificada en la División 7 de las Tarifas del IAE puesto que no se encuadra dentro de la definición de actividad industrial. En este sentido, dicha categoría recoge las actividades que comparten como nota característica la de estar destinadas no sólo a la producción de bienes corporales, sino que además suponen la realización de una actividad transformadora por la que, a través de un proceso de fabricación, partiendo de materias primas, se elabore un producto de características diferentes al de aquéllas materias, no sólo en cuanto a su forma sino también respecto de sus aplicaciones técnicas.

Como consecuencia de lo anterior, el TEAC desestima las pretensiones de la reclamante en tanto en cuanto, su actividad no puede acogerse a lo dispuesto en el art 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales.

2. Consulta Vinculante V0905-20, de 16 de abril de 2020 de la Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior.

La consultante, una sociedad que actúa como expedidor registrado importando productos objeto de IIEE que, posteriormente, son enviados de nuevo por vía marítima bajo un régimen suspensivo a un depositario establecido en otro estado miembro de la Unión Europea, plantea la posibilidad de que dicho envío quede eximido de la presentación de una garantía.

La subdirección general de Impuestos especiales pone de manifiesto que, la ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos especiales obliga a los sujetos pasivos a prestar garantías para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por tanto, según establece el apartado 10 del art. 43, si la entidad consultante solo tiene la condición de expedidor registrado, estará obligada a la prestación de garantía por los importes que en dicho apartado se establecen, sin que haya posibilidad de que pueda quedar eximida de la misma.

Ahora bien, si además de la de expedidor registrado se ostentase debidamente la condición de depositario autorizado, y los productos enviados fuesen productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, sí que sería de aplicación la letra c) del apartado 11 "para los supuestos de depositarios autorizados expedidores de productos en régimen suspensivo con destino al ámbito territorial comunitario no interno, sí que prevé que, para aquellos envíos al ámbito territorial comunitario no interno de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos por vía marítima o a través de conducciones fijas, podrá eximirse de la prestación de esta garantía por medio de un expediente de dispensa", previo acuerdo favorable de los Estados miembros de tránsito y destino, podría eximirse de la prestación de la garantía que para este tipo de operaciones se contemplan en dicho apartado.

3. Consulta Vinculante V1968-20, de 16 de junio de 2020 de la Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior.

La consultante, titular de un depósito fiscal desde el que se expiden, a otros Estados Miembros de la Unión Europea, productos no sensibles de la tarifa 2ª del Impuesto sobre Hidrocarburos para usos distintos de combustible o carburante plantea la cuestión de la existencia de la posibilidad de que dichos productos no sensibles, circulen con destino a otros Estados Miembros fuera del régimen suspensivo así como los medios de prueba para acreditar la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo de los productos no sensibles en su caso.

La dirección, en relación a la circulación intracomunitaria de los productos no sensibles, entiende que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17 de la Directiva 2008/118/CE, los mismos **circularán en régimen suspensivo** en los siguientes casos:

- Cuando se envíen directamente desde una fábrica o depósito fiscal con destino bien a un depositario autorizado, bien a un destinatario registrado,
- Cuando se envíen a un lugar de entrega directa autorizado por la Administración del Estado de destino, a alguno de los destinos a que se refiere el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE.
- Cuando se envíe a un lugar de salida del territorio de la Comunidad.

La circulación **fuera del régimen suspensivo** con destino a otro Estado miembro no estará sometida a requisito formal alguno.

La situación fiscal en que puedan encontrarse en cada momento los productos no sensibles podrá ser acreditado por los medios de prueba admisibles en Derecho especialmente por la documentación de índole comercial.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

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 a Deloitte Touche Tohmatsu Limited («DTTL») y a su red global de firmas miembro y sus entidades vinculadas, ya sea a una o a varias de ellas. DTTL (también denominada «Deloitte Global») y cada una de sus firmas miembro son entidades jurídicamente separadas e independientes. DTTL no presta servicios a clientes. Para obtener más información, consulte la página www.deloitte.com.

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 312.000 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