

Diciembre 2013

Boletín de Aduanas e II.EE.



Índice de contenido

I. Aspectos Normativos en Materia Aduanera

1. Entrada en vigor del nuevo reglamento en relación con el Sistema de Preferencias Generalizadas.
2. Reglamento (UE) nº 1387/2013 del Consejo de 17 de diciembre que regula las suspensiones arancelarias en relación con determinados productos agrícolas e industriales y revoca el Reglamento (UE) nº 1344/2011.
3. Reglamento (UE) nº 1388/2013 del Consejo de 17 de diciembre de 2013 relativo a la apertura y modo de gestión de contingentes arancelarios autónomos de la Unión para determinados productos agrícolas e industriales y por el que se deroga el Reglamento (UE) nº 7/2010.
4. Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo de fecha 13 de diciembre de 2013, con el fin de establecer un sistema sancionador común en materia de aduanas.
5. Nota aclaratoria de la DG- TAXUD de 16 de diciembre de 2013 (TARIC Newsletter 4/2013), en relación con el Acuerdo de Comercio, Desarrollo y Cooperación firmado entre la UE y Sudáfrica y la salida de Sudáfrica del listado de países SPG con efectos 1 de enero de 2014.
6. Nota Informativa en relación con las medidas adoptadas por las autoridades rusas y que afectan a los movimientos TIR en vigor a partir del 1 de diciembre de 2013.
7. Nuevo trámite en la Sede Electrónica para rellenar el formulario de solicitud de intervención de marcas.

II. Aspectos Jurisprudenciales y Doctrinales en Materia de Aduanas

1. Tribunal de Justicia de la UE, Sentencia de 12 de diciembre de 2013, asunto C-450/12.
2. Tribunal de Justicia de la UE, Sentencia de 12 de diciembre de 2013, asunto C-116/12.

3. **Tribunal de Justicia de la UE, Sentencia de 14 de noviembre de 2013, asunto C-638/11 P.**

III. Impuestos Especiales

Aspectos Normativos en Materia de Impuestos Especiales

1. **Modificaciones en relación con el Reglamento de los Impuestos Especiales**

Aspectos normativos en materia de impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Aspectos normativos en materia del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero

I. Aspectos Normativos en Materia Aduanera

1. Entrada en vigor del nuevo reglamento en relación con el Sistema de Preferencias Generalizadas.

Con fecha 1 de enero de 2014 entra en vigor la nueva normativa aplicable al Sistema de Preferencias Generalizadas (SPG). La principal modificación es que con efectos 1 de enero de 2014 se reduce sustancialmente.

En este sentido, de los 177 países que se contemplaban en la normativa anterior, 90 países se mantienen en el listado de países SPG, 67 de ellos se beneficiarán de tratados específicos de libre comercio y 20 de ellos quedan totalmente excluidos ya como consecuencia de su crecimiento económico, pasan a ser considerados “terceros estados” siendo de aplicación los aranceles a la importación generalmente aplicables a países tales como USA o Japón.

Las modificaciones introducidas son consecuencia de un análisis llevado a cabo en el seno de la Comisión y se centran en fomentar el comercio con los países menos desarrollados. Países como Cuba, Uruguay, Costa de Marfil, Ghana, Seychelles o Mauricio entre otros, salen del listado de países beneficiarios del SPG, si bien podrán beneficiarse de reducciones arancelarias siempre y cuando existan acuerdos de libre comercio firmados con la UE.

A partir del 1 de enero de 2014, los países que se beneficiaban de la anterior regulación en materia SPG se encontrarán en una de las tres situaciones que pasamos a exponer a continuación:

- Que estén dentro de la lista de los países más desfavorecidos (principio de *Everything but Arms- EBA*). En este caso se trata de 49 países y, por regla general, es el régimen más beneficioso ya que prevé unos aranceles del 0%;
- Que formen parte del listado de 10 países categorizados como SPG+ (Armenia, Bolivia, Cabo Verde, Costa Rica, Ecuador, Georgia, Mongolia, Paraguay, Pakistán y Perú). En este caso, alrededor del 66% de los productos contemplados en el Arancel se benefician de una exención arancelaria.

El SPG+ que busca incentivar el acceso al mercado europeo de los productos originarios de los países anteriormente mencionados, con el fin de mejorar las condiciones de trabajo y los derechos humanos, mediante la adopción de medidas adicionales que promuevan el comercio internacional. La novedad en este caso es que desde el 1 de enero de 2014 Pakistán aparece por primera vez y se está discutiendo la posibilidad de incluir en el listado de países SPG+ a países como El Salvador, Guatemala o Panamá.

En el caso de Costa Rica, Georgia y Perú, dichos beneficios solo resultarán aplicables hasta que entre en vigor el Acuerdo de Libre Comercio que se está negociando con cada uno de estos países en el seno de la UE.

- Que entren en el listado de los países SPG. En este caso se trata de 90 países y en principio la reducción arancelaria responde a medidas de competitividad y políticas comerciales propiamente dichas. Así por ejemplo, China, India, Indonesia, Nigeria, Tailandia y Ucrania que se mantienen como países SPG, tienen unos sectores industriales muy competitivos por lo que determinados productos quedan excluidos de estas ventajas a la importación.

Respecto del régimen aplicable a efectos de la determinación de la deuda aduanera en los casos de importaciones, será necesario tener en cuenta la fecha en la se presente la declaración de importación ya que, en función de la misma, se aplicará uno u otro régimen.

En cuanto a las exportaciones hacia la UE, con efectos 1 de enero de 2014 es recomendable chequear el origen del producto que se quiere exportar con destino a la UE así como el tipo de producto, en la medida en que determinados productos se han excluido del listado SPG. Finalmente, en caso de que el país de origen no esté incluido en el listado SPG, es conveniente chequear si existe algún acuerdo específico de libre comercio con el país concreto.

Finalmente señalar que de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Delegado (UE) nº 1421/2013 de la Comisión de 30 de octubre de 2013 que modifica los anexos I, II y IV del Reglamento (UE) nº 978/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se aplica un sistema de preferencias arancelarias generalizadas (publicado en el DOCE de 31/12/2013, L-355/1), China, Ecuador, Maldivas y Tailandia quedarán excluidos del SPG con efectos 1 de enero de 2015.

2. Reglamento (UE) nº 1387/2013 del Consejo de 17 de diciembre que regula las suspensiones arancelarias en relación con determinados productos agrícolas e industriales y revoca el Reglamento (UE) nº 1344/2011.

El pasado 28 de diciembre se 2013 se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas un nuevo Reglamento que regula las suspensiones arancelarias aplicables a la importación de determinados productos agrícolas y/o industriales, con independencia del país de origen de los mismos. Dichas suspensiones serán de aplicación durante un período de tiempo específico y que aparece recogido en la propia norma, en el Anexo I que detalla todas las partidas y subpartidas arancelarias que pueden beneficiarse de dichas suspensiones.

3. Reglamento (UE) nº 1388/2013 del Consejo de 17 de diciembre de 2013 relativo a la apertura y modo de gestión de contingentes arancelarios autónomos de la Unión para determinados productos agrícolas e industriales y por el que se deroga el Reglamento (UE) nº 7/2010.

El pasado 28 de diciembre 2013 se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas un nuevo Reglamento que abre los contingentes arancelarios autónomos de la UE dentro de los cuales se suspenderán los derechos autónomos del arancel aduanero durante los períodos, con los tipos de derecho y dentro del límite de los volúmenes que aparecen reflejados en el Anexo I del Reglamento.

4. Propuesta de Directiva del Parlamento y del Consejo de fecha 13 de diciembre de 2013, con el fin de establecer un sistema sancionador común en materia de aduanas.

Si bien se trata de una propuesta de Directiva, dado su importancia y el impacto que puede tener en el marco del sistema fiscal español, entendemos conveniente mencionar que, el pasado 13 de diciembre de 2013, a resultas de un estudio llevado a cabo por la Comisión, se ha presentado una propuesta de Directiva con el fin de aprobar para todos los Estados Miembros un único régimen sancionador en materia aduanera, con el fin de reforzar la idea de existencia de una regulación común a todos los Estados Miembros de la Unión Europea.

Esta propuesta contempla un listado de infracciones de carácter aduanero diferenciando entre aquellas infracciones que no requieren de voluntad alguna para poder ser objeto de sanción, y aquellas infracciones que requieren de una actuación negligente por parte del sujeto infractor, ya sea por acción y omisión o, en su caso, de un elemento intencional.

En función del tipo de infracción, la propuesta contempla la imposición de sanciones de carácter monetario que se fijará bien en función de un porcentaje, bien en función de una cantidad pecuniaria fija, pudiendo graduarse la misma en función de determinados condicionantes. Asimismo, la propuesta de Directiva recoge las reglas aplicables al procedimiento sancionador.

5. Nota aclaratoria de la DG- TAXUD de 16 de diciembre de 2013 (TARIC Newsletter 4/2013), en relación con el Acuerdo de Comercio, Desarrollo y Cooperación firmado entre la UE y Sudáfrica y la salida de Sudáfrica del listado de países SPG con efectos 1 de enero de 2014.

Con motivo de la revisión del listado de países SPG, a partir del 1 de enero de 2014, Sudáfrica queda excluido de los beneficios previstos para los restantes países miembros del SPG. Como consecuencia, la importación de determinados productos originarios de Sudáfrica si bien podrán beneficiarse de una reducción arancelaria en el marco del Acuerdo de Intercambios comerciales, estará sujeta al pago de unos

aranceles en la medida en que dicho Acuerdo resulta más gravoso que lo previsto hasta el 31 de diciembre de 2013 en el marco de la antigua regulación SPG.

Con el fin de aclarar determinadas dudas acerca de la fecha a tener en cuenta de cara a aplicar los beneficios previstos en la anterior regulación SPG, la DG TAXUD ha emitido esta nota aclaratoria, señalando que, en aquellos casos en los que la declaración aduanera hay sido aceptada antes del 31 de diciembre de 2013, resultarán de aplicación los beneficios previstos por la antigua normativa en vigor en materia de SPG, debiendo aportarse el correspondiente certificado de origen modelo Forma A . Si por el contrario, la declaración aduanera se presenta con posterioridad al 31 de diciembre de 2013, serán de aplicación las disposiciones previstas en el Acuerdo de Intercambios comerciales firmado con Sudáfrica. En este caso, será necesario aportar el certificado de origen modelo EUR-1.

6. Nota Informativa en relación con las medidas adoptadas por las autoridades rusas y que afectan a los movimientos TIR en vigor a partir del 1 de diciembre de 2013.

El pasado 28 de noviembre de 2013, la Comisión Europea (DG TAXUD) publicó en su página web una nota informativa acerca de la aplicación del régimen relacionado con el documento de transporte TIR en Rusia, advirtiendo a aquellos empresarios que participen en el comercio exterior con Rusia que, a raíz de la derogación del acuerdo sobre el régimen relacionado con el documento de transporte TIR, que tuvo lugar el pasado 1 de diciembre de 2013, las autoridades aduaneras rusas prevén que dicho régimen deje de ser aplicable a partir de dicha fecha.

Posteriormente, la Comisión Europea (DG TAXUD) en nueva nota informativa, pone de manifiesto que las autoridades aduaneras rusas anunciaron el pasado 2 de diciembre de 2013 que la aplicación del régimen del procedimiento relacionado con el documento de transporte TIR en Rusia se prorrogaría.

Por tanto, se informa que el acuerdo suscrito entre FCS y ASMAP (*The Association of International Road Transport Carriers*), cuya vigencia se encontraba sujeto la aplicación de dicho régimen relacionado con el documento de transporte TIR en Rusia, se prorrogaría hasta el 1 de julio de 2014.

No obstante lo anterior, la aplicación de dicho régimen no será homogénea en todo el territorio ruso. De tal manera que en algunos distritos aduaneros (entre otros, Vyborg, Karelia y Murmansk) se seguirá aceptando el documento de transporte TIR como régimen de tránsito aduanero, mientras que en otros distritos se exigirán otras garantías adicionales a la citada documentación.

Finalmente, la Comisión Europea reitera su intención de que las autoridades rusas extiendan, en todo su territorio nacional, de una forma definitiva la aplicación del régimen del TIR, de acuerdo a la Convención

del TIR de la Comisión Económica para Europa (CEPE). Por este motivo, la Comisión Europea insta a Rusia a lograr llegar a una solución clara y satisfactoria antes del 1 de julio de 2014.

7. Nuevo trámite en la Sede Electrónica para rellenar el formulario de solicitud de intervención de marcas.

En relación con lo dispuesto en el nuevo Reglamento (Reglamento de Ejecución (UE) nº 1352/2013 de la Comisión, de 4 de diciembre de 2013, por el que se establecen los formularios previstos en el Reglamento (UE) nº 608/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la vigilancia por parte de las autoridades aduaneras del respeto de los derechos de propiedad intelectual) que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2014, se ha habilitado en la Sede Electrónica un nuevo trámite para poder cumplimentar y presentar telemáticamente el formulario de solicitud de intervención de las autoridades aduaneras en aquellos casos de posible vulneración de derechos de propiedad industrial e intelectual (marcas).

Así mismo, también se ha dado de alta un nuevo trámite para la consulta de dicha solicitud.

II. Aspectos Jurisprudenciales y Doctrinales en Materia de Aduanas

1. Tribunal de Justicia de la UE, Sentencia de 12 de diciembre de 2013, asunto C-450/12.

Interpretación de las partidas arancelarias 7307 y 7321 de la Nomenclatura Combinada. Clasificación arancelaria de juegos de tubos de estufa origen China sometidos a derechos arancelarios y derechos antidumping. Concepto de partes y accesorios. Aplicación de la Jurisprudencia consolidada del TJUE para otros capítulos del arancel aduanero comunitario.

Esta sentencia vuelve a tratar un tema tan interesante y controvertido, como es el de la clasificación arancelaria de las partes y accesorios cuando la definición de las mismas no viene recogida expresamente en la notas de capítulo correspondientes a la partida arancelaria que los engloba.

Siguiendo el hilo de otras sentencias del TJUE, como la del caso Unomedical, Rohm & Haas o TNT Freight management, la Sala vuelve a recalcar la fuerza jurídica del texto de las partidas, subpartidas, notas de sección y capítulo, y la importancia interpretativa aunque carente de fuerza jurídica vinculante de las notas explicativas elaboradas por la Comisión, notas interpretativas estas últimas que en ocasiones el TJUE incluso no comparte.

El Tribunal expone que la nomenclatura combinada para el caso en cuestión, no define el concepto de “partes” a efectos de la partida 7321. No obstante, de la jurisprudencia consolidada establecida en el contexto de los capítulos 84 y 85 y del capítulo 90, se desprende que el concepto de “partes” implica la presencia de un conjunto para cuyo funcionamiento éstas son indispensables.

Continúa explicando el Tribunal que para poder calificar un artículo como “parte” no basta demostrar que, sin ese artículo, la máquina o el aparato no pueden satisfacer las necesidades a las que están destinados, sino que es preciso acreditar también que el funcionamiento mecánico o eléctrico de la máquina o del aparato controvertido está supeditado por dicho artículo.

Tema debatido, pues a pesar de la Jurisprudencia consolidada en este sentido, es habitual que no se tengan en cuenta para la clasificación arancelaria el carácter imprescindible que la parte confiere al aparato, aparato cuyo funcionamiento queda supeditado a la misma, la exclusividad del uso y destino de las partes, elementos todos ellos, que constituyen a juicio del TJUE, criterios objetivos de clasificación arancelaria.

Compartiendo el criterio del Tribunal ampliamente consolidado, y en aras a la seguridad jurídica y la facilidad en los controles, entiende la Sala que el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse en sus características y propiedades objetivas tal y como

lo definen el texto de las partidas y las notas de sección y capítulo, siempre que tales características sean inherentes al producto en sí, y tal inherencia pueda apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de ésta.

2. Tribunal de Justicia de la UE, Sentencia de 12 de diciembre de 2013, asunto C-116/12.

Un exportador cobra restituciones a la exportación sobre los envíos de azúcar que exporta definitivamente a países terceros junto con concentrados de zumos de frutas, donde ambos productos eran bajo un régimen de perfeccionamiento pasivo sometidos a leves manipulaciones. Los productos no eran vendidos a la exportación, únicamente se recibían prestaciones de servicios por un tercero fuera de la UE. Tras el proceso de manipulación, el zumo azucarado era nuevamente importado en la UE, acogándose al valor de transacción entendido como el precio efectivamente pagado o por pagar cuando las mercancías son vendidas para la exportación con destino a la UE, con la aplicación de determinados ajustes positivos sobre el valor en aduana, que les permitían poder aplicar un derecho ad valorem más reducido que el que en principio la Administración entendía que les correspondía.

Este asunto ha sido tratado en diversas ocasiones por el TJUE y en el caso que nos ocupa, el problema gira en torno a una práctica abusiva que pretende obtener una ventaja económica que no está pensada para el caso en cuestión, más aún cuando expresamente recoge la normativa aduanera de la UE, la incompatibilidad entre el cobro de las restituciones a la exportación y el régimen de perfeccionamiento pasivo.

Expone el Tribunal, que los actos para los cuales se haya establecido que su finalidad es obtener una ventaja contraria a los objetivos del Derecho comunitario creando artificialmente las condiciones requeridas para la obtención de esta ventaja, tendrán por consecuencia, según el caso, la no obtención de la ventaja o su retirada.

Se plantea en un segundo lugar el Tribunal, la aplicación del concepto de venta, que no parece como tal definido en la normativa por medio del artículo 24 del Código aduanero comunitario y su posible aplicación como eje sobre el que determinar el valor en aduana en supuestos como el caso que nos ocupa, en los que no ha tenido lugar una venta sino un envío de bienes a título gratuito para ser objeto de una o varias manipulaciones en un país tercero.

Entiende el Tribunal, que el hecho de que no exista una compraventa como tal sino una mera prestación de servicios, no es óbice para la determinación del valor en aduana en el sentido del artículo 24 con los ajustes que procedan recogidos en el artículo 32 y siguientes, siendo indiferente en el marco de dicha determinación, si las operaciones de transformación cumplen con los requisitos para que las mercancías puedan considerarse originarias del país en que se llevaron a cabo dichas operaciones.

3. Tribunal de Justicia de la UE, Sentencia de 14 de noviembre de 2013, asunto C-638/11 P.

Recurso de casación contra una sentencia del Tribunal General de la UE, que anuló un Reglamento que establecía un derecho antidumping definitivo sobre ciertas importaciones de ropa de cama de algodón originarias de Pakistán, a raíz de una denuncia presentada por el Comité de la industria del algodón de la UE. Reglamento nº 384/96. Concepto de “otros factores” recogido en el Reglamento base.

Hay que señalar en primer lugar que Pakistán se beneficiaba de un tratamiento arancelario preferencial formando parte del SPG (“Sistema de Preferencias Generalizadas”), por su especial involucración en la lucha contra el tráfico internacional de drogas, por este motivo, el productor pakistaní que insta la desaparición del derecho antidumping, entiende que el Tribunal General incurrió en un error de derecho al no haber examinado si la supresión de los derechos antidumping y el establecimiento del SPG, habían roto el nexo causal entre las importaciones pakistaníes y el perjuicio sufrido por la industria comunitaria.

El Tribunal General llama la atención sobre el hecho de que el perjuicio económico alegado por los productores comunitarios, estaba fundamentado en la supresión del derecho antidumping y la inclusión de Pakistán dentro del SPG y no por la existencia de un dumping en sí mismo. Y al mismo tiempo entra a considerar el artículo 3 del Reglamento base, que establece que deben considerarse todos los factores conocidos, distintos de las importaciones objeto de dumping que perjudiquen a la producción de la Comunidad, es decir la supresión del derecho antidumping y la entrada en el SPG.

El productor pivota su defensa alegando cinco motivos, que fueron estimados en parte por el TJUE y anteriormente por el Tribunal General; por el contrario, la Comisión, entiende que el Tribunal General no interpreta correctamente el concepto de “otros factores”.

Entiende el TJUE que las instituciones de la UE no examinaron las dos medidas controvertidas, y estima que ambas han favorecido las importaciones pero que tal modificación normativa (la aplicación de un derecho arancelario preferencial) no es un nexo causal, aunque si indisoluble.

Así, el Tribunal afirma que esta interpretación está en consonancia con el informe del grupo especial de la OMC titulado “Unión Europea– Medidas antidumping respecto a determinados zapatos procedentes de China”, en el que se examinó la cuestión del nexo causal entre la supresión de un contingente a las importaciones y el daño que podría producirse a tenor del artículo 3.5 del Código antidumping de 1994, indicando que la supresión de un contingente de importaciones que permite aumentar el volumen de las importaciones objeto de dumping, no es un factor causante de daño por sí mismo .

Considera igualmente que tales medidas son causas indirectas pero que en modo alguno entrarían dentro de la definición de «otros factores» tal y como aparece recogido en el Reglamento base, estimando que el Tribunal General incurrió en un error de Derecho al declarar que los dos factores controvertidos eran «otros factores», a efectos de lo dispuesto en el artículo 3 apartado 7 del reglamento base antes citado.

III. Impuestos Especiales

Aspectos Normativos en Materia de Impuestos Especiales

1. Modificaciones en relación con el Reglamento de los Impuestos Especiales

El pasado 30 de diciembre de 2012 se publica en el BOE el Real Decreto 1041/2013, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones en relación con los Impuestos Especiales de fabricación y el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

En cuanto a los Impuestos Especiales, señalar que se recogen modificaciones tanto en relación con las disposiciones comunes a todos los impuestos especiales como en relación, fundamentalmente, con el impuesto sobre hidrocarburos.

Respecto de las **disposiciones comunes que se modifican**, estas serían las siguientes:

- **Documento administrativo electrónico:** no será necesaria su emisión para los envíos de los productos de la tarifa 2ª que puedan beneficiarse de la exención prevista para usos distintos de los de combustible y/o carburante. Todas las disposiciones relativas al EMCS para los productos objeto de impuestos especiales en los casos de circulación interna, resultarán de aplicación a partir del 1 de enero de 2014.
- **Albarán de circulación en los casos de ventas en ruta:** podrá hacer las veces de albarán de circulación el documento de recepción o el documento de entrega que expida el vendedor, debiendo en todo caso constar determinados datos;
- **Precintas:** en los casos de bebidas alcohólicas, se permitirá la colocación de precintas en otro lugar visible del envase, previa autorización de la oficina Gestora, siempre que la normativa no lo permita.
- **Documentos de circulación:** se establece que datos se consideran esenciales en los documentos de circulación;
- **Indisponibilidad del sistema EMCS en los casos de circulación interna:** se prevé la posibilidad de que, una vez informada la Oficina Gestora y previa autorización por su parte, se le otorgue a la tenencia por el expedidor de registros automatizados y auditables el valor de comunicación;

- **Sistemas de ventas a distancia:** se establece que a partir de ahora, la solicitud de recepción se presente en la Oficina Gestora donde esté inscrito el representante fiscal del vendedor a distancia, y que sea el representante fiscal el que comunique, antes de la finalización del período de liquidación los datos correspondientes a los adquirentes de los productos.

- **Modificaciones en el lugar de entrega o cambio de destino en los supuestos de circulación interna:**
 - Si se trata de operaciones que tributan al tipo general, bastará con la diligencia del documento de circulación por parte del expedidor o de su representante, indicando el nuevo destinatario o lugar de entrega;

 - Si se trata de operaciones a tipo reducido y amparadas en un e-DA, el expedidor deberá remitir el correspondiente mensaje electrónico.

 - Cuando se trate de operaciones en régimen suspensivo o con exención, el expedidor deberá formalizar el correspondiente mensaje de cambio de destino.

 - En ambos casos, si no es posible remitir dicho mensaje por causas no imputables al expedidor y sin perjuicio de tener que enviar el mismo una vez se hayan subsanado los problemas que impedían dicho envío, la circulación podrá ir amparada mediante diligenciado por el expedidor o por su representante del documento de circulación que ha de mencionar claramente identificable el ARC, indicando el nuevo destinatario y/o lugar de destino así como su CAE y NIF.

- **Obligación de solicitar el CAE:** se introduce esta obligación para aquellos operadores que ostenten la condición de sustitutos del contribuyente y se puntualiza que, en los casos en los que se carezca de instalaciones o establecimientos, dicha solicitud y registro se realizará en la Oficina Gestora del domicilio fiscal del interesado. Así, los expedidores autorizados deberán solicitar la inscripción en el registro territorial de la Oficina Gestora correspondiente a su domicilio fiscal, al igual que aquellos que realicen los suministros de gas en calidad de sustituto del contribuyente.

- **Se modifican los importes mínimos de garantía:**
 - en el caso de la exención prevista para los depósitos fiscales de hidrocarburos para el almacenamiento de gas natural, GLP o la distribución de biocarburantes, se amplía el límite mínimo de 450.000€ a los supuestos de distribución de productos de la tarifa 2ª;
 - en el caso de los expedidores registrados de productos con destino al ámbito territorial interno, se establece una obligación de aportar una garantía global mínima de 6.000€ en los casos de extractos y concentrados alcohólicos que no existía hasta ahora. Asimismo, se prevé un importe de garantía global mínimo de 6.000€, si bien para los casos en los que los envíos de productos intermedios no superen los 100.000L / año en o los relativos a la cerveza no superen los 200.000L/ año, dicho importe de garantía global mínimo se reduce a 1.500€.
 - en el caso de expedidores registrados de productos con destino a otros Estados Miembros: se amplían los supuestos en los que se aplica el importe mínimo de garantía a presentar de 3.000€ a todos los productos de la tarifa 2ª.
 - Depositarios autorizados: la base para el cálculo del importe de la garantía a tener en cuenta en el caso de biocarburantes o biocombustibles pasa a regirse por las reglas generales. Asimismo, se prevé un importe de garantía global mínimo de 6.000€, si bien para los casos en los que los envíos de productos intermedios no superen los 100.000L / año en o los relativos a la cerveza no superen los 200.000L/ año, dicho importe de garantía global mínimo se reduce a 1.500€.
- **Se modifica el artículo relativo a las obligaciones contables** siendo así que se establece la obligación de que los titulares de establecimientos afectados por la normativa de impuestos especiales estén obligados a llevar un sistema contable de los productos objeto del impuesto, así como de las materias primas necesarias para obtenerlo y de las marcas fiscales.

Se establece asimismo que dicha contabilidad ha de reflejar los procesos, movimientos y existencias que afecten a tales productos y materias, debiendo poner de manifiesto las diferencias que surjan como consecuencia de los recuentos que se lleven a cabo, sin tener que informar de ellas a los Servicios de Intervención.

En el caso de las fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y fábricas de vinagre, dicha contabilidad deberá de llevarse mediante un sistema contable en soporte informático que se adecúe a lo previsto en la normativa aplicable, previa autorización de la Oficina Gestora, pudiendo autorizarse un sistema único contable para varios establecimientos. Dicha autorización deberá ser solicitada antes del 31 de diciembre de 2013.

En el caso de los elaboradores de vino y bebidas fermentadas cuyo volumen de producción anual no supere los 100.000 litros, así como los destiladores artesanales, dicha obligación podrá ser cumplimentada mediante la llevanza de una contabilidad en papel. En caso de optar por una llevanza de contabilidad en papel, estos operadores tendrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 2013 para solicitar a la Oficina Gestora la correspondiente autorización.

Todos aquellos que, conforme a lo expuesto anteriormente, no estén obligados a llevar la contabilidad en sistema informático podrán optar por llevar una contabilidad en papel o, en su caso, una contabilidad mediante el sistema informático adecuado. En tanto no soliciten la autorización de llevanza de la contabilidad mediante un sistema informático y obtengan la correspondiente autorización, se entiende que los mismos llevan la contabilidad en papel.

Se establecen unos plazos máximos de presentación por vía telemática de la contabilidad ante la Oficina Gestora:

- Fábricas, depósitos fiscales y depósitos de recepción: deberán presentar los libros dentro del mes siguiente a la finalización de cada período de liquidación;
- En los demás casos, al final de cada trimestre.

Se establece una nueva obligación para los expedidores de documentos de circulación, los cuales deberán de llevar un registro de todos los documentos de circulación expedidos con determinados datos. Dicho registro podrá estar integrado en la contabilidad de existencias del operador. En el caso del e-DA, será necesario anotar asimismo la referencia a la recepción por el destinatario en el plazo de las 24 horas siguientes a la fecha y hora de la recepción.

Respecto de las **modificaciones específicas y relativas al Impuesto sobre hidrocarburos**, destacamos las siguientes modificaciones:

- **Suministradores de hidrocarburos con exención (supuestos de avituallamiento):** se elimina la posibilidad de presentar la información relativa a los suministros exentos de forma agrupada.
- En cuanto al **suministro de gasóleo bonificado**, se establece la posibilidad de que cuando el detallista sea una cooperativa agraria y el consumidor final sea socio de la misma, la Oficina Gestora pueda autorizar que el suministro de gasóleo bonificado pueda realizarse en condiciones particulares de utilización de la tarjeta- gasóleo bonificado o del cheque gasóleo- bonificado.
- Respecto de la **aplicación del tipo reducido en los casos de suministro de gas natural**, en línea con lo previsto en la última modificación de la Ley 38/1992, de modifica el artículo 108 del Reglamento de IIEE como sigue:
 - Los almacenes y establecimientos detallistas que efectúen suministros de gas natural, deberán proceder a registrarse por su titular en el registro de la Oficina Gestora correspondiente a dicho establecimiento, debiendo llevar un registro de todas las entregas de gas realizadas, separando por tipo impositivo aplicado. Toda esta documentación deberá estar a disposición de la inspección de los tributos.
 - La aplicación del tipo reducido previsto para el suministro del gas natural para usos profesionales está sujeta a una comunicación previa por parte del destinatario de los bienes respecto del uso profesional del gas natural. Una copia de dicha comunicación deberá ser enviada por el consumidor final a la Oficina Gestora correspondiente al domicilio donde esté ubicada la instalación en la que se consuma el gas natural. Cualquier modificación del destino del gas natural que suponga un cambio de tipo impositivo, deberá ser objeto de comunicación por el consumidor final bajo su exclusiva responsabilidad.
 - En los suministros de gas natural a las centrales de cogeneración eléctrica en donde el gas vaya a ser utilizada para la generación de electricidad y la generación de energía térmica útil, será necesario que el titular de la planta le comunique al suministrador con anterioridad al suministro la correspondiente comunicación, indicando el porcentaje provisional de gas que se pretende utilizar en la generación de electricidad y el porcentaje provisional de gas a utilizar en la generación de energía térmica útil. Dicha

comunicación deberá ir firmada y habrá de ser conservada por el suministrador.

En principio, el porcentaje provisional aplicable cada año será el declarado como definitivo el año anterior y se determinará en función del valor del rendimiento eléctrico equivalente aportado a la CNMC o el valor auditado debidamente y de los consumos de gas natural realizados durante ese año.

No obstante, en los casos en los que el porcentaje definitivo del año anterior difiera sustancialmente del previsto para el año en curso, podrá comunicarse otro dato al suministrador en los términos expuestos anteriormente, previa autorización por parte de la Oficina Gestora.

Se establece la obligación de que en estos casos, los titulares de las centrales de cogeneración de electricidad y energía térmica útil, estén obligados a presentar dentro de los primeros cuatro meses del año natural, todos los datos necesarios para la determinación de la cantidad de gas natural que corresponde imputar a la generación de electricidad medida en bornes de alternador y de energía térmica útil.

En cuanto al procedimiento a seguir de cara a practicar las correspondientes regularizaciones en los casos en los que los importes repercutidos no se correspondan con el importe de las cuotas a ingresar como consecuencia de una variación en porcentaje provisional de uso, se establece que dichos importes deberán ser objeto de regularización en los cuatro primeros meses del año natural, una vez se haya comunicado el porcentaje final o la variación al suministrador. En caso de que no existe dicha comunicación dentro del plazo mencionado anteriormente, se entenderá que el porcentaje provisional deviene definitivo. Dicha regularización se llevará a cabo en la autoliquidación del sujeto pasivo correspondiente al período en que deba efectuarse la regularización.

Finalmente, las regularizaciones de las cuotas soportadas en concepto del Impuesto sobre Hidrocarburos por plantas de cogeneración y energía térmica útil a lo largo del año 2013, podrán ser objeto de regularización a partir del día 31 de diciembre de 2013.

- En relación con los **biocarburantes o biocombustibles**, se modifica la redacción del artículo 108.bis del Reglamento y se establece que las normas relativas a la repercusión, contabilidad de existencias, circulación y presentación de las declaraciones- liquidaciones sólo serán de aplicación en los casos en los que estos productos permanezcan sin mezclar con carburantes o combustibles tradicionales, o cuando habiéndose mezclado, el tipo estatal aplicable sea distinto para unos y otros productos.

Si cuando se haya producido la mezcla de los biocarburantes o biocombustibles con carburantes o combustibles convencionales, la mezcla está sujeta al mismo tipo impositivo, el producto resultante

tendrá a efectos fiscales la consideración del productos cuyo NC le corresponda.

En los casos de alcohol etílico, se exige que el mismo tenga la condición de alcohol parcialmente desnaturalizado conforme al procedimiento previamente autorizado por la Oficina Gestora. En la medida en que dicho alcohol no sea objeto de transformación o mezcla que dé lugar a una alteración de su composición química y mantenga una proporción de 95% de alcohol etílico, regirán las medidas previstas respecto del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.

Se contempla la posibilidad de que, previa autorización de la Oficina Gestora, puedan llevarse a cabo operaciones de mezcal de biocarburantes o biocombustibles con carburantes o combustibles tradicional a bordo de un buque, si bien se condiciona esta posibilidad a que las operaciones de mezcla se lleven a cabo una vez el buque esté anclado en el puerto en el que radique el depósito fiscal.

- Se deroga el artículo 108.Ter del Reglamento que se fusiona con el 108.bis y desaparece la figura del depósito fiscal logístico.
- En cuanto a los casos de **devoluciones de impuestos en relación con productos sujetos al impuesto sobre hidrocarburos para usos distintos de los de carburante o combustible**, se matiza que los resultados de las actuaciones relativos a las solicitudes de devolución serán comunicados por la Oficina Gestora correspondiente al domicilio fiscal del solicitante.
- Se **modifican determinados porcentajes de pérdidas en los supuestos de almacenamiento, carga, transporte y descarga** de los productos sujetos a hidrocarburos y relativos a la tarifa 1ª del impuesto.

En cuanto a las **modificaciones específicas en materia del Impuesto sobre las Labores del Tabaco**, señalar que únicamente se elimina la obligación que incumbía anteriormente a la Oficina Gestora de comunicar al operador un código a cada tipo de labor, código que debía mantenerse en todos los registros contables.

Finalmente, y en relación con las **modificaciones en materia del Impuesto sobre la Electricidad**, se adecúa la redacción del artículo relativo a las disposiciones generales no aplicables en materia de Impuesto sobre la Electricidad y se añade un nuevo apartado 3 al artículo 130 del Reglamento, que recoge el **procedimiento previsto para la aplicación de la exención correspondiente a los suministros de energía eléctrica en los casos de establecimientos donde se**

desarrollen procesos de reducción química, electrolitos, mineralógicos o metalúrgicos.

En todos estos casos y con el fin de poder aplicar la exención, será necesario que el destinatario de la electricidad presente un escrito ante la Oficina Gestora donde esté ubicado el establecimientos, detallando en concreto, la electricidad que precisa le sea suministrada. Dicho escrito deberá acompañarse de una memoria descriptiva del destino y consumo previsto así como de una serie de documentos adicionales, con el fin de solicitar la autorización para poder aplicar la exención.

Una vez se haya concedido dicha autorización, se procederá a la emisión del correspondiente CAE por parte de la Oficina Gestora, CAE que deberá ser facilitado al suministrador con el fin de poder recibir la electricidad exenta del impuesto.

Aspectos normativos en materia de impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

La disposición adicional única del Real Decreto 1041/2013, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones en relación con los Impuestos Especiales de fabricación y el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, introduce una nueva obligación formal aplicable a los sujetos pasivos que actúen en calidad de sustitutos del contribuyente y que satisfagan importes a los contribuyente por este concepto. En estos casos, la disposición prevé que dichos operadores estén obligados a presentar una declaración relativa a sus operaciones con dichos contribuyentes.

Esta declaración se presentará por vía electrónica debiendo esperar a que el modelo sea aprobador por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, mediante la correspondiente Orden Ministerial.

Aspectos normativos en materia del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero

El pasado 30 de diciembre de 2013 se publica el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre que recoge, entre otras cosas, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, creado por la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Este Reglamento complementa por tanto las disposiciones legales relativas al Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y regula los aspectos prácticos y relativos a la gestión del mismo.

Al igual que ocurre con los Impuestos especiales armonizados, el Reglamento define en su artículo primero las diferentes figuras que se verán afectadas por el entrada en vigor de este impuesto (consumidor final, gestor de residuos y revendedor).

Asimismo, en el artículo 2 del Reglamento se regula la obligación de inscripción de determinados sujetos en la oficina gestora donde radique el establecimiento desde donde se lleven a cabo las actividades objeto del impuesto, o en su defecto, del domicilio fiscal del interesado. Dicha inscripción es obligatoria para los gestores de residuos, los contribuyentes del impuesto así como para aquellos que puedan beneficiarse de la aplicación de determinadas exenciones. Para proceder a la inscripción será necesario presentar la correspondiente solicitud acompañada de una serie de documentos. En caso de que dicha solicitud sea aprobada, la oficina gestora le facilitará al interesado un número CAF (código de actividad de los gases fluorados), siendo así que será necesario obtener tantos CAF como instalaciones que existan en donde se lleven a cabo las actividades sujetas, o para el caso en que solo exista un establecimiento, siempre y cuando se lleven a cabo diferentes actividades sujetas, será necesario tener tantos CAF como actividades sujetas. Dicha inscripción deberá efectuarse a lo largo del mes de enero de 2014.

En línea con lo que viene siendo el control de los movimientos de mercancías en materia de impuestos especiales armonizados, se establece asimismo una obligación contable, en virtud de la cual, las personas o entidades que ostenten un CAF estarán obligadas a llevar un control de existencias mediante un sistema informático, debiendo efectuar recuentos o inventarios con carácter cuatrimestral, pudiendo el último día del cuatrimestre proceder a contabilizar las correspondientes regularizaciones de saldos. Dicho sistema contable deberá ser previamente validado por la oficina gestora.

Es importante tener en cuenta que los contribuyentes obligados a llevar dicha contabilidad deberán notificar a las oficinas gestoras antes del 31 de marzo de 2014, el importe de las existencias iniciales a fecha 1 de enero de 2014.

Señalar que, en el caso de los gestores de residuos, la gestión de la contabilidad anteriormente mencionada podrá ser reemplazada por la contabilidad específica de existencias a la que se hayan obligados de conformidad con la normativa sectorial. En este sentido, dicha contabilidad podrá ser reemplazada por archivo cronológico a que se refiere el artículo 40 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. En los casos en los que realicen entregas de gases regenerados o reciclados deberán emitir un documento en donde conste esta condición.

Se establece una obligación específica para aquellos contribuyentes y gestores de residuos que únicamente realicen actividades no sujetas o exentas. Así, el artículo 5 dispone que, en todos estos casos, será necesario presentar una declaración recapitulativa anual antes del 30 de

enero del año siguiente a aquel en que se devengaron las operaciones no sujetas o exentas.

Respecto de la aplicación de los tipos reducidos en el caso de gases reciclados o regeneradores, señalar que dichos tipos únicamente serán de aplicación siempre y cuando el contribuyente esté en posesión del documento acreditativo emitido por el gestor de residuos.

En cuanto a las exenciones, se establece la obligación de conservar toda la documentación acreditativa durante el plazo de prescripción del impuesto en donde conste el destino de los productos objeto del mismo y se establece asimismo el procedimiento previsto para poder aplicar determinadas exenciones.

Destacar que en el caso de la Utilización de los gases fluorados de efecto invernadero como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición o como materia prima para mezclas de otros gases fluorados, se trata de una exención rogada por lo que el adquirente deberá proceder a solicitar el correspondiente CAF.

Este Reglamento establece asimismo las condiciones previstas para poder aplicar la deducción o la devolución del impuesto. Así, en el caso de la deducción, se establece que podrán deducirse el impuesto los contribuyentes que acrediten la entrega de los productos sujetos al impuesto a los correspondientes gestores de residuos, siempre y cuando consten con el correspondientes certificado y documentación en donde figure que efectivamente soportaron el impuesto, pudiendo efectuar dicha deducción en un plazo máximo de cuatro años a partir del momento en que realicen la entrega al gestor de residuos.

En relación con la devolución del impuesto, solo podrán acreditar dicha devolución los consumidores finales que puedan acreditar la entrega de dichos productos a los gestores de residuos reconocidos por la Administración competente y siempre y cuando aporten la correspondiente factura en donde se acredite que se soportó el impuesto.

En el caso de que el comprador de los productos sujetos al impuesto tenga derecho a la exención y/ o no sujeción del impuesto, se prevé que hasta el 1 de marzo de 2014 se pueda justificar dicha exención o no sujeción mediante la correspondiente declaración suscrita por el comprador en donde conste el destino efectivo de los gases.

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 Abogados

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, (private company limited by guarantee, de acuerdo con la legislación del Reino Unido) y a su red de firmas miembro, cada una de las cuales es una entidad independiente. En www.deloitte.com/about se ofrece una descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu Limited y sus firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, asesoramiento fiscal y legal, consultoría y asesoramiento en transacciones corporativas a entidades que operan en un elevado número de sectores de actividad. La firma aporta su experiencia y alto nivel profesional ayudando a sus clientes a alcanzar sus objetivos empresariales en cualquier lugar del mundo. Para ello cuenta con el apoyo de una red global de firmas miembro presentes en más de 150 países y con más de 200.000 profesionales que han asumido el compromiso de ser modelo de excelencia.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, y Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, la Verein Deloitte Touche Tohmatsu, así como sus firmas miembro y las empresas asociadas de las firmas mencionadas (conjuntamente, la "Red Deloitte"), no pretenden, por medio de esta publicación, prestar servicios o asesoramiento en materia contable, de negocios, financiera, de inversiones, legal, fiscal u otro tipo de servicio o asesoramiento profesional. Esta publicación no podrá sustituir a dicho asesoramiento o servicios profesionales, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar medidas que puedan afectar a su situación financiera o a su negocio. 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 se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona que actúe basándose en esta publicación.