



**Diciembre 2018**  
Boletín de Aduanas y Comercio  
Internacional

Deloitte Legal  
Departamento de IVA, Aduanas e Impuestos Especiales

# Índice de contenido

<b>A. Boletín de Aduanas.....</b>	<b>1</b>
<b>I. Aspectos normativos en materia aduanera.....</b>	<b>1</b>
1. Decisión de Ejecución (UE) 2018/1137 de la Comisión, de 10 de agosto de 2018.	1
2. Nota Informativa del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales sobre la entrada y salida de embarcaciones de recreo del Territorio Aduanero de la Unión Europea.	2
3. Nota informativa del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales en relación con la derogación del régimen de matrícula turística establecida en la Ley 6/2018.	3
4. NI GA 13/2018 de 8 de octubre, por la que se sustituye la Nota Informativa NI GA 13/2013, relativa a la exención de los derechos antidumping aplicables a la importación de piezas esenciales de bicicleta originarias de China prevista en el Reglamento 88/97 de la Comisión.	4
5. Nota informativa NI GA 10/2018 de 24 de septiembre, relativa a las revaluaciones de garantías.	5
6. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1570 de la Comisión, de 18 de octubre de 2018.	6
7. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1690 de la Comisión, de 9 de noviembre de 2018.	7
8. Medidas de la Unión Europea para salvar el Pacto Nuclear con Irán.	8
9. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1602 de la Comisión, de 11 de octubre de 2018.	9
<b>II. Jurisprudencia.....</b>	<b>9</b>
1. Sentencia del TJUE, C-207/2017, de 18 de octubre de 2018.	9
2. Sentencia del TJUE, C-528/17, de 25 octubre de 2018.	10
3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Séptima, C-495/2017, Sentencia de 8 de noviembre de 2018.	11
4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala quinta, C-555/2017, Sentencia de 20 de septiembre de 2018.	13
<b>III. Doctrina administrativa.....</b>	<b>14</b>
1. Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Octava, Resolución de 25 de octubre de 2018, Recurso 536/2015.	14

2.	Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Octava, Resolución de 20 de noviembre de 2018, Recurso 5632/2015.	15
<b>B.</b>	<b>Boletín de Impuestos Especiales.....</b>	<b>17</b>
<b>I.</b>	<b>Aspectos normativos en materia de Impuestos Especiales</b>	<b>17</b>
1.	Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre.	17
2.	Orden HAC/1147/2018, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 27, 101, 102 y 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995.	18
3.	Real Decreto-ley 1512/2018, de 28 de diciembre.	20
<b>II.</b>	<b>Jurisprudencia.....</b>	<b>21</b>
1.	Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia nº 1139/2018 de 3 de julio de 2018.	21
<b>III.</b>	<b>Doctrina administrativa.....</b>	<b>22</b>
1.	Dirección General de Tributos. Contestación nº V2444-18, de 12 de septiembre de 2018.	22
2.	Tribunal Económico – Administrativo Central (Sección 8ª). Resolución de 25 de septiembre de 2018. Rec. 4616/2015.	23
3.	Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Octava, Resolución de 25 de septiembre de 2018, Recurso 05749/2015.	24

## A. Boletín de Aduanas

### I. Aspectos normativos en materia aduanera

#### 1. Decisión de Ejecución (UE) 2018/1137 de la Comisión, de 10 de agosto de 2018.

*Relativa a la supervisión, los controles fitosanitarios y las medidas que deben tomarse en relación con el material de embalaje de madera para el transporte de mercancías originarias de determinados terceros países.*

A través de la presente Decisión, que entró en vigor el pasado 1 de octubre de 2018, se actualiza y deroga la anterior Decisión 2013/92/UE, previendo los controles fitosanitarios y las medidas que deben tomarse en relación con el material de embalaje de madera originarias de China y Bielorrusia utilizadas para el transporte de una serie de mercancías especificadas en el anexo de la misma. Dichas medidas deberán aplicarse hasta el 30 de junio de 2020, para permitir la adopción de las medidas necesarias según proceda en ese momento.

Como aspectos novedosos, cabe destacar los siguientes:

- Todos aquellos operadores profesionales que se dispongan a actuar en la importación de dicho material de embalaje de madera, tendrán la obligación de informar por anticipado de la llegada inminente del mismo al despacho de aduana del punto de entrada, y al organismo oficial responsable del punto de entrada.
- Los Estados miembros deberán determinar el porcentaje de material de embalaje de madera de las mercancías especificadas sujeto a controles fitosanitarios, el cual no deberá ser inferior al 1 % del material de embalaje de madera de las mercancías especificadas.
- Los controles fitosanitarios deben efectuarse en el punto de entrada en la Unión o en el lugar de destino autorizado por el organismo oficial responsable. En caso de que los mismos se lleven a cabo en el lugar de destino, y pongan de manifiesto que se incumple lo establecido en el anexo IV, parte A, sección I, punto 2, de la Directiva 2000/29/CE, o que se descubra que el material de embalaje de madera está infestado de organismos nocivos de los enumerados en el anexo I, parte A, de dicha Directiva, el Estado miembro en cuestión deberá manipular adecuadamente el material de embalaje de madera correspondiente y destruirlo inmediatamente, a fin de garantizar la protección fitosanitaria del territorio de la Unión.

- Por último, los Estados miembros deberán notificar a la Comisión el número y los resultados de los controles fitosanitarios efectuados por medio de un modelo de notificación electrónica específico, así como la información necesaria para identificar las fuentes del mercado no fiable o incorrecto.

## **2. Nota Informativa del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales sobre la entrada y salida de embarcaciones de recreo del Territorio Aduanero de la Unión Europea.**

El pasado 10 de octubre de 2018, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales hizo pública una nota informativa dada la compleja redacción de los artículos 136 y 137 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, incidente, a su vez, en los artículos 139 y 140 del mismo, que ha suscitado dudas en cuanto a qué medios de transporte y, en particular, qué embarcaciones, pueden acogerse, a su entrada y salida del territorio aduanero de la Unión Europea (en adelante TAU) al régimen de declaración por acto regulado en los artículos 138 a 141 del mismo.

A través de dicha nota informativa, además de realizar una interpretación de la norma aduanera, se ha pronunciado acerca de las implicaciones en la exigencia del IVA, y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Entre las principales conclusiones publicadas, cabe destacar las siguientes:

- Los yates que tienen estatuto UE y que, con independencia del lugar en el que estén matriculados, salgan del TAU, se presumirá que salen para volver, y se considerarán declarados para la exportación. Además, aclara este Departamento que debe presumirse que se trata de una situación temporal, pues los yates así exportados están destinados a su reimportación. A su retorno, cuando dichos yates se introduzcan en el TAU, se considerará que han sido declarados para su despacho a libre práctica con exención de derechos como mercancía de retorno, recuperando su estatuto de mercancía UE.
- Los yates que no tienen estatuto de la UE, podrán disfrutar a su entrada en el TAU del régimen de importación temporal (RIT), siempre que se cumplan las condiciones previstas en la normativa aduanera para dicho régimen. En este sentido, cuando se introduzcan en el TAU, serán declarados para el RIT. Cuando salgan del TAU, por el mero hecho de atravesar la frontera, se considerará declarada su reexportación a efectos de la ultimación del RIT.
- Los yates matriculados fuera de la UE y que se hayan en el TAU acogidos al RIT, pueden dedicarse dentro del mismo al Chárter

náutico, pero con la limitación que tales yates no pueden ser utilizados por personas establecidas en el TAU.

- El IVA a la importación por la entrada al TAU de un yate o embarcación de recreo no es exigible en la medida en que pueda ser acogido al RIT o reimportado como mercancía de retorno.
- Cualquiera que sea el estatuto aduanero del yate o embarcación, si este no está matriculado en España y está siendo destinado a su utilización por personas residentes en España o que tienen un establecimiento en España, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte será exigible en los términos establecidos por la Ley 38/1992.

### **3. Nota informativa del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales en relación con la derogación del régimen de matrícula turística establecida en la Ley 6/2018.**

*Derogación del régimen de matrícula turística.*

El Departamento de Aduanas e II.EE. de la AEAT publicó esta nota informativa en la que, en atención a lo dictado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, se acordó la derogación del régimen de matrícula turística.

En este sentido, desde la aprobación de la Ley 6/2018, esto es, desde el 5 de julio de 2018, no se permite expedir nuevas autorizaciones del Régimen de Matrícula Turística. En cuanto a aquellas autorizaciones vigentes el día 5 de julio de 2018, la vigencia de las mismas no puede exceder del 31 de diciembre de 2018. Por lo tanto, a partir del 1 de enero de 2019, se considerará extinguido el Régimen de Matrícula Turística, no aplicando ningún tipo de beneficio tributario o aduanero basado en el mismo.

Asimismo, se debe tener en cuenta que el contenido del Régimen de Matrícula Turística variaba en función de la residencia del beneficiario. En aquellos en los que la residencia del beneficiario se situara fuera del territorio aduanero de la Unión Europea, el vehículo se entendía vinculado al régimen de importación temporal. En estos casos, se aplicaba una exención del IVA, no se exigían los derechos de importación, y la correspondiente matriculación no estaba sujeta al Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (en adelante, IEDMT).

En los casos en los que la residencia se situara dentro del territorio aduanero de la Unión Europea distinto de España, el único beneficio tributario era la no sujeción al IEDMT.

Como consecuencia de la derogación del régimen de la matrícula turística, a partir del 1 de enero de 2019, los vehículos amparados bajo este régimen, deberán solicitar otra matrícula para poder circular en territorio español.

**4. NI GA 13/2018 de 8 de octubre, por la que se sustituye la Nota Informativa NI GA 13/2013, relativa a la exención de los derechos antidumping aplicables a la importación de piezas esenciales de bicicleta originarias de China prevista en el Reglamento 88/97 de la Comisión.**

El Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT publicó el pasado 8 de octubre una nota informativa por la que se sustituye la Nota Informativa NI GA 13/2013, relativa a la exención de los derechos antidumping aplicables a la importación de piezas esenciales de bicicletas originarias de China, prevista en el Reglamento 88/97 de la Comisión.

La entrada en aplicación del Reglamento 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), ha supuesto importantes cambios respecto a la anterior normativa constituida por el Reglamento 2913/92, por el que se aprobó el Código Aduanero Comunitario (CAC), algunos de los cuales afectan a lo dispuesto en la NI 13/2013 haciendo imprescindible su sustitución.

En primer lugar, señala el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales que el CAU ha venido a sustituir la denominación de "destino especial" por la de "destino final", pasando además a formar parte de los regímenes especiales.

En segundo lugar, destacar que el CAU ha eliminado la posibilidad de eximir de la aportación de información adicional en el caso de solicitudes de autorización del destino final mediante la presentación de una declaración en aduana. Esta posibilidad, que se recogía en el artículo 292.4 del Reglamento 2454/93 de la Comisión, por el que se aprobaban las disposiciones de aplicación del CAC, no ha sido trasladada al CAU y, por lo tanto, requiere la consecuente adaptación de la NI 13/2013.

En cuanto a las autorizaciones de destino final reguladas en el art. 14.c del Reglamento 88/97, se podrán expedir de la siguiente forma:

- Por el procedimiento normal, por la Dependencia de Aduanas e IIEE correspondiente al lugar donde radique la aduana de control (Solicitud de destino final normal en Sede electrónica), cuando el solicitante pretenda realizar las operaciones de forma habitual.

- Por el procedimiento simplificado, por la aduana de importación, cuando el solicitante realice operaciones de forma esporádica. La solicitud se efectuará mediante la presentación de una declaración en aduana consignando las posiciones TARIC específicas, siempre que dicha declaración se complemente con los elementos de datos adicionales previstos en el Anexo A del Reglamento Delegado 2015/2446 tal y como establece el artículo 163.1 de dicho Reglamento (solicitud de destino final simplificado en Sede electrónica). La autorización de destino final se entenderá concedida con el levante de la mercancía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 262 del Reglamento 2015/2447 de Ejecución.

Por último, destacar que la Nota Informativa viene a recordar que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 14.c del Reglamento 88/97, están exentas del derecho antidumping, cualquiera que sea el importador, las importaciones de piezas esenciales de bicicleta cuando, mensualmente, menos de 300 unidades por tipo de piezas esenciales de bicicleta se declaren a libre práctica o le sean entregadas al importador.

#### **5. Nota informativa NI GA 10/2018 de 24 de septiembre, relativa a las revaluaciones de garantías.**

El pasado 24 de septiembre, el Departamento de Aduanas e II.EE de la AEAT publicó una nota informativa sobre las revaluaciones de garantía global y los modelos de garantías.

Dicha nota se emite como aclaración en relación a las revaluaciones de autorizaciones de garantía global y, en especial, respecto a los modelos de garantías admisibles, tras la entrada en vigor del CAU, para las nuevas autorizaciones que se concedan, ya sea previa solicitud del interesado o como resultado de una revaluación.

En este sentido, cabe destacar aquellas matizaciones más relevantes a estos efectos.

Pues bien, respecto a aspectos procedimentales, se establece la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del domicilio fiscal del interesado, como órgano competente para conceder la autorización de las garantías globales y, en su caso, de sus revaluaciones. En contraposición, cuando dichas autorizaciones desplieguen sus efectos sobre varios Estados Miembros, la autoridad competente es el Departamento de Aduanas e II.EE.

Otra apreciación significativa atañe a la representación directa. La normativa aduanera habilita la figura del representante directo como apto para reunir la condición de deudor y en consecuencia responder por la garantía. No obstante, en España esta posibilidad no se

encuentra prevista por lo que será necesario modificar la norma nacional para su adaptación. Cabe destacar que la revaluación de las garantías de representación directa concedidas con anterioridad al 1 de mayo de 2016 que finalicen antes de que se publique dicha norma, se demorarán en la medida de lo posible con el plazo máximo de 1 de mayo de 2019, para finalizar todas las revaluaciones y aportar las garantías (nuevas o modificadas) conforme a la normativa aduanera comunitaria.

Finalmente, en relación al formato, se establecen dos particularidades a destacar. Por un lado, y respecto a los modelos de certificado de seguro de caución fijados en la Resolución de la AEAT de 5 de febrero de 2014, dispondrán de los mismos efectos que los exigidos por el CAU a condición de que sean válidos en todos los Estados miembros, por lo que pueden seguir usándose para la Garantías GRN. Por otro lado, y en relación con las garantías individuales o globales constituidas en forma de compromiso, en contraposición, necesitarán modificarse conforme a los modelos del RECAU.

## **6. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1570 de la Comisión, de 18 de octubre de 2018.**

*Por el que se pone fin al procedimiento relativo a las importaciones de biodiésel originario de Argentina e Indonesia y se deroga el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1194/2013.*

En octubre de 2016 y en febrero de 2018, el Órgano de Solución de Diferencias de la Organización Mundial de Comercio adoptó una serie de informes, en relación con Reglamento de Ejecución (UE) nº 1194/2013. En dichos informes se constataba que la UE había actuado de forma incompatible con el Acuerdo Antidumping de la OMC; puesto que:

- No se tuvo en cuenta el coste de producción en Argentina e Indonesia cuando calculó el valor normal del biodiésel;
- No se calculó el coste de producción del producto investigado sobre la base de los registros guardados por los productores;
- No se había determinado el beneficio que normalmente generaban otros exportadores o productores a partir de las ventas de productos de la misma categoría general en el mercado nacional del país de origen;
- No se determinó la existencia de una subcotización de precio considerable con respecto a las importaciones de Indonesia.

Con el fin de aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD, la Unión Europea reabrió la investigación antidumping relativa a las importaciones de biodiésel originario de Indonesia y Argentina. La investigación concluyó que los márgenes de dumping de Indonesia son mínimos y que no se podía establecer una relación de causa auténtica y sustancial entre las importaciones objeto de dumping de Argentina y el perjuicio importante sufrido por la industria de la Unión.

Este Reglamento establece la derogación del Reglamento de Ejecución (UE) nº 1194/2013, y que los derechos antidumping definitivos abonados, así como los derechos provisionales recaudados definitivamente, deben devolverse o condonarse en la medida en que estén relacionados con las importaciones de biodiésel vendido para su exportación a la Unión por una serie de empresas.

## **7. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1690 de la Comisión, de 9 de noviembre de 2018.**

*Por el que se establecen derechos compensatorios definitivos sobre las importaciones de determinados neumáticos, nuevos o recauchutados, de caucho, de un tipo utilizado en autobuses o camiones.*

Tras la presentación de una denuncia en junio de 2017 por parte de Coalition Against Unfair Tyres Imports en representación de más de un 25% de los productores de neumáticos nuevos o recauchutados, de un tipo utilizado en autobuses o camiones, con un índice de carga superior a 121 ("los neumáticos TBR"), se inicia por la Comisión en agosto del mismo año, un procedimiento de investigación antisubvenciones sobre las importaciones realizadas a la Unión de neumáticos nuevos y recauchutados originarios de la República Popular China.

Siguiendo el procedimiento dictaminado para esta clase de denuncias, antes de iniciar la investigación antisubvención, la Comisión notificó al Gobierno de China que había recibido una denuncia debidamente documentada (en la misma se presentaban pruebas de subvención y del consiguiente perjuicio, que eran suficientes para justificar el inicio de la investigación), e invitó a las autoridades chinas a celebrar consultas de conformidad con el artículo 10, apartado 7, del Reglamento de base. Así pues, se celebraron consultas el 10 de octubre de 2017, pero no se pudo alcanzar una solución de mutuo acuerdo.

Tras la investigación que se había iniciado el 11 de agosto de 2017, el 7 de mayo de 2018, la Comisión estableció un derecho antidumping provisional sobre las importaciones de dicho producto originarias de China (denominado como "Reglamento antidumping provisional"). El 22 de octubre de 2018, la Comisión estableció un derecho antidumping

definitivo sobre las importaciones de dicho producto originarias de China (denominado como “Reglamento antidumping definitivo”).

En conclusión, a través del presente Reglamento, que entró en vigor con fecha 13 de noviembre de 2018, queda probado el perjuicio al que se ven sometidos los productores europeos de neumáticos, por lo que, se establece un derecho compensatorio definitivo sobre las importaciones de determinados neumáticos, nuevos o recauchutados, de caucho, de un tipo utilizado en autobuses o camiones, con un índice de carga superior a 121, actualmente incluidos en los códigos NC 4011 20 90 y ex 4012 12 00 (código TARIC 4012 12 00 10) y originarios de la República Popular China.

## **8. Medidas de la Unión Europea para salvar el Pacto Nuclear con Irán.**

*Unión Europea – Estados Unidos – Vehículo de fines especiales.*

A comienzos del mes de octubre, la Unión Europea (UE) anunció que iba a establecer un vehículo de fines especiales (SPV, por sus siglas en inglés), en colaboración con Francia, Alemania, Reino Unido, Rusia, China e Irán, con el objetivo de permitir que las empresas comunitarias pudiesen llevar a cabo operaciones comerciales con Irán evitando la posible imposición de sanciones por parte de los Estados Unidos de América (EE.UU.).

En particular, el SPV vendría a considerarse como un ente de carácter financiero, a través del cual las empresas podrían acceder a financiación sin tener que operar en dólares o a través de agentes estadounidenses. Así, el objetivo que se persigue es mantener el caudal de crudo iraní, ofrecer al país persa bienes de consumo y, por supuesto, que el acuerdo nuclear se mantenga vivo.

No obstante lo anterior, en los últimos días se han conocido las dificultades que está experimentando la UE para encontrar un Estado miembro que quiera acoger en su seno a este ente. A este respecto, Austria se ha manifestado de manera contraria a albergarlo, y se está tratando de persuadir a Luxemburgo para que acceda. En este sentido, tanto esta negativa como las dificultades para que un Estado miembro quiera acogerlo, se debe a las posibles represalias que podrían tener lugar por parte de EE.UU.

Por último, cabe resaltar que Irán lleva tiempo presionando a la UE para que lleve a cabo medidas eficaces frente a la salida de EE.UU. del Pacto, y las sanciones impuestas por este último que conlleva dicha salida. Por lo tanto, desde el país persa se ha dado un ultimátum a la UE para que aplique de manera efectiva alguna medida que sea eficaz. En caso

contrario, Irán pone en seria duda su permanencia en el Pacto Nuclear que fue firmado en 2015.

## **9. Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1602 de la Comisión, de 11 de octubre de 2018.**

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

El pasado 11 de Octubre se aprobó el Reglamento (UE) 2018/1602, que conlleva una actualización de la nomenclatura combinada y de su estructura, en aras de la simplificación legislativa.

Esta actualización se ha producido como consecuencia de los cambios introducidos en los requisitos de materia estadística y política comercial, así como la evolución tecnológica y comercial.

De esta forma, se suprimirán los códigos obsoletos, se introducirán nuevas subpartidas para facilitar el seguimiento de mercancías concretas, y se realizan una serie de modificaciones con el fin de armonizar las diferentes versiones lingüísticas del texto.

Este nuevo Reglamento será aplicable a partir del 1 de enero de 2019, y será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

## **II. Jurisprudencia**

### **1. Sentencia del TJUE, C-207/2017, de 18 de octubre de 2018.**

*Dumping. Validez del Reglamento 91/2009/CE y de los Reglamentos de Ejecución 924/2012/UE y 2015/519/UE, por los que se establecen derechos antidumping sobre las importaciones de determinados elementos de fijación de hierro o acero originarios de la República Popular China y Malasia.*

El TJUE analiza la cuestión prejudicial sobre si el Reglamento 91/2009/CE y los Reglamentos de Ejecución 924/2012/UE y 2015/519/UE, por los que se establecen derechos antidumping sobre las importaciones de determinados elementos de fijación de hierro o acero (ej. "tornillos") de China o Malasia son válidos, tras el Reglamento de derogación emitido por la OMC que deroga los derechos antidumpings introducidos y modificados por los Reglamentos de la Unión mencionados anteriormente.

El Tribunal concluye que los acuerdos de la OMC no constituyen un parámetro normativo para enjuiciar la legalidad de los actos de las instituciones de la Unión, salvo cuando ésta haya pretendido cumplir una obligación concreta asumida en el marco de dichos acuerdos, circunstancia que no concurre en el caso enjuiciado.

## **2. Sentencia del TJUE, C-528/17, de 25 octubre de 2018.**

*Exenciones del IVA a la importación –Importación seguida de entrega intracomunitaria –Riesgo de fraude fiscal –Buena fe del sujeto pasivo importador y proveedor.*

Las cuestiones prejudiciales se suscitan en torno a la responsabilidad que podría derivarse en relación a una liquidación a posteriori por parte del órgano inspector, relativa a la sujeción al Impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA) de operaciones de importación y posterior transmisión a terceros de la mercancía importada para su posterior transporte a otros Estados Miembros (en adelante, EEMM).

El sujeto pasivo, empresario individual, realizaba una actividad de importación de plátanos procedente de terceros países para su posterior distribución a empresarios establecidos en otro EEMM. Previo a la conclusión de los contratos suscritos entre la parte recurrente y sus clientes, realizó sendos ejercicios de comprobación de la información suministrada por los mismos, a fin de verificar los requisitos formales legalmente establecidos y poder aplicar la exención del IVA establecida en el artículo 138, apartado 1 de la Directiva. Además, previo inicio de la actividad descrita, el interesado contó con la autorización por parte de la Administración eslovaca como resultado de un procedimiento de comprobación previo al inicio de la actividad.

Tras un control posterior por parte de la oficina de aduanas de Eslovenia, se requirió al sujeto pasivo de la importación que aportase pruebas de que las mercancías habían salido efectivamente fuera de Eslovenia. La oficina de aduanas, tras analizar la documentación aportada por el Interesado y estando en posesión de pruebas de haber podido incurrir en fraude los clientes del Sr. Bozicevic, consideró que el recurrente no había demostrado que los plátanos habían salido del territorio esloveno, por lo que no resultaría aplicable la exención del IVA a la importación y su posterior entrega, requiriéndole el pago de una cantidad en concepto de IVA.

Tras la interposición de un recurso de casación, el Tribunal Supremo eslovaco plantea al TJUE si el artículo 143, apartado 1, letra d), de la directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que cuando el sujeto pasivo importador y proveedor se ha beneficiado de una

exención del IVA a la importación, en virtud de una autorización expedida por las autoridades aduaneras competentes, debe pagar el IVA a posteriori si de un control ulterior resulta que no se cumplían los requisitos materiales de la exención.

A este respecto y tras analizar la posible responsabilidad en que podría incurrir un proveedor por el pago del IVA, se desprende que en la medida en que las mercancías hayan sido importadas y el importador haya actuado de buena fe, éste podría estar igualmente obligado al pago de los derechos de aduanas devengados cuando el exportador haya cometido infracción aduanera (Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, Asunto C-97/95).

Por el contrario, cuando se trate de una entrega intracomunitaria de bienes, el proveedor no estaría obligado al pago a posteriori del IVA, cuando éste hubiera actuado de buena fe y hubiese adoptado todas las medidas razonables que pudieran exigírsele y no hubiera podido saber la intención fraudulenta del comprador (sentencia de 27 de septiembre del TJUE asunto C-404/04).

Añade el Tribunal que *"la exención a la importación está subordinada a la realización ulterior, por parte del importador, de una entrega intracomunitaria exenta"* por lo que ésta última exención no puede ser denegada al proveedor, en caso de fraude cometido por el comprador.

Concluye el Tribunal que en la medida en que un importador y proveedor se haya beneficiado de una exención del IVA a la importación como resultado de una autorización previa expedida por la autoridad aduanera, no deberá pagar el IVA cuando tras una inspección a posteriori, resulte que no concurrían los requisitos materiales para aplicar la exención. Este criterio no resultaría aplicable en el caso de que se diesen elementos objetivos para concluir que las posteriores entregas a las importaciones controvertidas, estaban implicadas en fraude por parte del comprador, al no haber adoptado las medidas razonables a su alcance y así evitar el fraude.

### **3. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Séptima, C-495/2017, Sentencia de 8 de noviembre de 2018.**

#### **Exención del IVA en los servicios de transporte por carretera directamente relacionados con la exportación – Declaración en aduana: presentación del Cuaderno TIR.**

En el presente caso, una entidad rumana dedicada a la intermediación en el sector de los servicios de transporte de mercancías por carretera ha sido objeto de inspección tributaria en la que se le niega el disfrute a la exención del IVA con respecto a los servicios de transporte

relacionados con determinadas exportaciones de mercancías, dado que no había podido presentar los DUAs de exportación que permitiesen demostrar que las mercancías en cuestión habían sido efectivamente exportadas. El contribuyente contaba con los cuadernos TIR y las cartas de porte CMR, sellados por los servicios aduaneros de los países terceros a los que se exportaron las mercancías. Los cuadernos TIR incluyen tanto la mención de las mercancías de que se trata como la certificación de que se efectuó un tránsito aduanero desde la aduana de partida hasta la aduana de destino.

Sobre la base de lo anterior, se plantearon ante el TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

A efectos de la exención del IVA aplicable a las operaciones y servicios de transporte relacionados con la exportación de bienes, ¿constituye documento justificante de la exportación de los bienes transportados el cuaderno TIR sellado por las autoridades aduaneras del país de destino, habida cuenta del régimen de dicho documento establecido?

¿Debe interpretarse el artículo 153 de la Directiva IVA en el sentido de que se opone a una práctica fiscal que solo permite al contribuyente demostrar la exportación de los bienes transportados mediante el DUA de exportación, no concediendo el derecho a la deducción del IVA por los servicios de transporte de los bienes exportados en ausencia del mismo, aunque exista un cuaderno TIR sellado por la aduana del país de destino?

En primer lugar, señala el presente Tribunal que, con carácter general, el principio de neutralidad fiscal exige que, en la medida en que se cumplan los requisitos materiales para la exención del IVA, esta se ha de conceder con independencia de que el sujeto pasivo no haya respetado ciertos requisitos formales.

En interpretación de la exención prevista en el artículo 146.1 de la Directiva IVA, con carácter previo, el TJUE dispone que la prestación de transporte queda exenta meramente porque constituye el complemento de la exportación, a la cual completa y a cuya realización efectiva contribuye. Por tanto, la justificación de la efectiva entrega de los bienes fuera de la UE constituye una condición material para la aplicación de la antedicha exención.

No obstante lo anterior, el TJUE no exige que la exención quede supeditada a la presentación por parte del transportista/intermediario del DUA de exportación para justificar que la exportación tuvo lugar. En este sentido, la obligación de presentar el DUA de exportación forma parte del régimen aduanero específicamente aplicable a la operación de

exportación en sí, no a la prestación de servicios de transporte realizada al amparo de un cuaderno TIR, la cual forma parte de un régimen de tránsito. Así, el Tribunal concluye que un cuaderno TIR debidamente sellado, en particular por las autoridades aduaneras del país tercero de destino, constituye un documento oficial que, en principio, permite acreditar que, tras cruzar las fronteras exteriores de la UE, los bienes se han desplazado físicamente desde la UE hasta dicho país tercero y han llegado a este.

#### **4. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala quinta, C-555/2017, Sentencia de 20 de septiembre de 2018.**

*Procedimiento prejudicial – Unión aduanera – Código Aduanero de la Unión – Clasificación arancelaria – Adaptadores multimedia IPTV.*

Se planteó ante el TJUE una cuestión prejudicial que tenía por objeto la interpretación de las subpartida arancelaria 8528 71 13 de la nomenclatura combinada “Aparatos con un dispositivo de microprocesador con un modem incorporado para acceder a Internet y con una función de intercambio de información interactivo con capacidad para captar señales televisivas” a la que se aplica una exención de derechos aduaneros a la importación.

El litigio principal consiste en una sociedad danesa que importó de China adaptadores multimedia IPTV que no permiten captar, descodificar o procesar señales de televisión transmitidas a través de una antena, por cable o vía satélite, bajo la partida arancelaria 8528 71 13, a la Autoridad Tributaria y Aduanera de Dinamarca, quien consideraba que la mercancía en cuestión debía clasificarse en la subpartida 8528 71 90 (a la que se aplica un arancel del 14%).

En este sentido, con base a las disposiciones de la nomenclatura combinada y la jurisprudencia al respecto, el TJUE indicó lo siguiente:

- El criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías importadas en la Unión europea debe buscarse en sus características y propiedades objetivas.
- La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de las mismas subpartidas y de las notas explicativas de subpartida, de sección o de capítulo, ya que se considera que los títulos incluidos en la nomenclatura combinada solo tienen valor indicativo. Dichas notas explicativas, aunque contribuyan de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, no tienen fuerza vinculante en Derecho.

- Es jurisprudencia reiterada del TJUE que la determinación del significado y alcance de los términos no definidos por el Derecho de la Unión debe efectuarse conforme al sentido habitual de estas en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el cual se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte.

Teniendo en cuenta las reglas de interpretación anteriores, el TJUE interpretó las disposiciones de la nomenclatura combinada con respecto a los adaptadores multimedia IPTVA e indico que “aparatos como los controvertidos en litigio principal, que son capaces de captar, descodificar y procesar señales de televisión transmitidas en directo por protocolo de Internet, deben clasificarse en la subpartida 8528 71 90 de la nomenclatura combinada, siempre que estén provistos de receptores de señales de imagen y sonido (sintonizadores).”

### III. Doctrina administrativa

#### 1. **Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Octava, Resolución de 25 de octubre de 2018, Recurso 536/2015.**

En este supuesto se analiza el supuesto de hecho en el que una entidad no podía beneficiarse de las preferencias arancelarias aplicadas en el momento de su despacho a libre práctica. En este sentido, el Inspector solicitó que la entidad regularizara la situación tributaria liquidando al importador la diferencia de derechos existente entre el tipo arancelario preferencial aplicado con ocasión de su despacho a libre practica y el que debió aplicarse.

Resulta frecuente que cuando se produce el despacho libre práctica de la mercancía hayan transcurrido los plazos de validez (10 o de 4 meses) previstos para las pruebas de origen. Por lo tanto, según reiterada jurisprudencia del TJUE, se prevé la aceptación de los certificados de origen aun cuando se hayan superado estos plazos y siempre que se cumplan un conjunto de condiciones.

En consecuencia y dado que en el momento de presentación de las declaraciones de importación objeto de regularización habían transcurrido más de dos años desde la expedición del certificado de origen preferencial, no es posible que la reclamante disfrute de los beneficios arancelarios derivados del origen preferencial.

Asimismo, en lo concerniente a las ventas sucesivas (criterio ya derogado por el CAU), se analiza si la operativa consiste en una venta con destino a la exportación al Territorio Aduanero de la Unión (en adelante, TAU). En este caso, dado que la entidad no cumple con los

requisitos exigidos por este Tribunal, se considera que la venta no se realiza con vistas a la exportación al TAU.

En lo concerniente a la regularización tributaria completa del IVA a la importación, en este supuesto no existe pérdida de ingresos fiscales, al compensarse entre sí la deuda y el derecho a deducir. En este sentido, aprecia el TEAC que no se trata de una actuación tendente a obtener una ventaja fiscal.

En consecuencia, la entidad tiene derecho a la regularización íntegra del IVA importación liquidado, por lo que procede admitir la deducción del IVA soportado en el periodo en que el obligado tributario debió proceder a realizar su declaración por operaciones interiores con posterioridad a las importaciones realizadas, salvo que dichas cuotas ya hubieran sido deducidas por la entidad reclamante.

## **2. Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Octava, Resolución de 20 de noviembre de 2018, Recurso 5632/2015.**

*IVA a la importación – Regularización – Obligado tributario no establecido en el territorio IVA – Inaplicación del principio de regularización íntegra – Valor en aduana – Cálculo base imponible embarcación.*

En la presente Resolución se insta al TEAC a establecer su criterio en relación con la aplicación de la regularización íntegra de IVA respecto a los no establecidos. El supuesto de hecho concierne la adquisición de una embarcación por la entidad X, domiciliada y registrada en la Isla de Man, directamente a los constructores alemanes siendo la transacción tratada como una adquisición intracomunitaria y en consecuencia no fue objeto de importación. Dicho buque tuvo entrada en el puerto de Tarragona procedente de Gibraltar.

Como consecuencia de los hechos anteriores, la Inspección considera que se ha producido un incumplimiento del régimen aduanero de exportación, por no declararse la salida de la embarcación del Territorio Aduanero Comunitario en el momento de atravesar las aguas territoriales de Gibraltar. Posteriormente, en el momento de regreso a territorio comunitario (Tarragona) se constata la imposibilidad de acogimiento al régimen aduanero de importación temporal, por tratarse el propietario de un operador comunitario, por lo que se produce una importación a efectos aduaneros, con la consiguiente producción del hecho imponible IVA a la importación, que es objeto de regularización y posterior impugnación mediante la presente.

Frente a las argumentaciones de la reclamante, este Tribunal resuelve lo siguiente:

- Frente a la argumentación de la reclamante de que la embarcación no ha salido en ningún momento de territorio aduanero comunitario porque España no reconoce a Gibraltar aguas territoriales, señala que el hecho de que España no reconozca aguas territoriales a Gibraltar, no impide que desde el punto de vista aduanero se haya producido una operación de exportación e importación posterior.

Por otro lado, frente a la alegación de que la estancia en Gibraltar se produjo para repostar combustible fuera de puerto (bunkering) sin llegar a tocar tierra gibraltareñas, apunta que no puede negarse tampoco que el cruce, por parte de la embarcación, de aguas territoriales españolas con destino a Gibraltar, sea considerada como una exportación, siendo irrelevante, a estos efectos, que aquella se encontrara situada en puerto o fondeada frente a la costa, puesto que, en ningún caso, son aguas territoriales de una zona incluida en territorio aduanero comunitario.

- Por otro lado, frente a la aplicación de la exención por mercancías de retorno contenida en el artículo 185 del CAU, este Tribunal apunta que no puede aplicarse automáticamente un beneficio fiscal sin que se cumplan las formalidades exigidas que permitan a las autoridades aduaneras un control de la salida y entrada de las mercancías, circunstancia que no ha ocurrido.

Efectivamente, frente a la reclamación de aplicar el artículo 212 bis del CAU, este Tribunal señala que su interpretación no puede implicar el incumplimiento de aquellas formalidades necesarias para el control del beneficio de que se trate. Puesto que en este caso no puede utilizarse el sistema de circulación sin declaración expresa, el obligado debe cumplir con las formalidades de presentación de las mercancías en la aduana y declaración para inclusión en el régimen de que se trate.

- También apunta que, el hecho de que la Inspección en ocasiones anteriores no se hubiera decidido a regularizar situaciones similares a la actual, no se debe necesariamente a una confirmación de que esas situaciones fueran jurídicamente correctas. Por lo que no se produce una quiebra del principio de seguridad jurídica y confianza legítima como argumenta la reclamante.
- Frente a la solicitud de regularización íntegra del impuesto, este Tribunal señala que, al no estar establecida la reclamante en España el régimen que habría de seguir para la obtención del reintegro de las cuotas soportadas por operaciones realizadas en territorio español es el previsto en el artículo 119 de la Ley de IVA. Por ello, la

presentación de solicitud de devolución deberá dirigirse ante las autoridades del Estado Miembro de establecimiento.

- Por último, en cuanto a la impugnación del cálculo de la base imponible del impuesto, la reclamante rechaza que el valor a utilizarse deba ser el valor de seguro puesto que, según el método del último recurso, el valor utilizado debió ser el importe en factura. En segundo lugar, esgrime que, el contrato de seguro es de tipo "Protección e Indemnidad", el cual incluye dentro del concepto valor asegurado determinados riesgos superiores en importe al valor real de la embarcación.

En definitiva, estima este Tribunal lo argumentado puesto que el artículo 31.2.a) del CAU no rechaza aceptar el precio de venta de esa misma mercancía, siempre que el mismo sea juzgado como correcto y admisible por parte de la autoridad aduanera, lo cual en este caso no es desvirtuado.

## B. Boletín de Impuestos Especiales

### I. Aspectos normativos en materia de Impuestos Especiales

#### 1. Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre.

*Medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores.*

El pasado 5 de octubre de 2018, se aprobó por parte del Gobierno de la nación el Real Decreto-ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, que incluye una serie de medidas destinadas, de acuerdo con la exposición de motivos, a reducir el impacto en los consumidores de la inflación de los precios de los productos energéticos, favorecer la transición a una economía descarbonizada y la protección de los consumidores más vulnerables.

En particular, el Real Decreto Legislativo introduce dos medidas fiscales de especial relevancia, con el objetivo principal de moderar la evolución de los precios en el mercado mayorista de electricidad:

- 1) En primer lugar, se establece un método de cálculo específico de la base imponible del impuesto sobre el valor de la producción y de los pagos fraccionados de los ejercicios 2018 y 2019, que permitirá eximir de tributación la parte de las retribuciones correspondientes a

la electricidad incorporada al sistema durante el último trimestre natural del año 2018 y durante el primer trimestre del año 2019.

Para ello, la base imponible del Impuesto correspondiente al año 2018 y la base imponible del pago fraccionado del último trimestre de dicho periodo, se minorarán por el importe de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el último trimestre natural.

Del mismo modo, la base imponible del Impuesto correspondiente al año 2019 y la base imponible del pago fraccionado del primer trimestre de dicho periodo, se minorarán por el importe de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el primer trimestre natural de dicho ejercicio.

- 2) En segundo lugar, se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para introducir una exención en el Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la generación de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

Esta exención afecta fundamentalmente a los consumos de gas natural en ese tipo de plantas de generación, ya existía antes de la entrada en vigor de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y está en línea con la Directiva 2003/96/CEE. Sin embargo, a diferencia del texto aplicable hasta 31 de diciembre de 2012, la redacción de la norma aprobada por el Real Decreto-Legislativo, exige que dicha exención tenga carácter rogado y exige autorización explícita por parte de la oficina gestora del titular de las centrales beneficiarias de la misma.

La entrada en vigor de dichas medidas se produjo el mismo día 6 de octubre, fecha de publicación en el BOE de la norma.

## **2. Orden HAC/1147/2018, por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 27, 101, 102 y 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995.**

*Aprobación de nuevos modelos.*

El Real Decreto 1075/2017, por el que se modifica, entre otros, el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, ha modificado el artículo 27 del citado Reglamento de los Impuestos Especiales, que regula el procedimiento de ventas en ruta.

En este sentido, se lleva a cabo lo dispuesto en el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales, mediante la aprobación de las instrucciones necesarias para la cumplimentación y transmisión a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de:

- El borrador del albarán de circulación.
- La aprobación de los Modelos de notas de entrega a expedir por cada suministro con cargo al albarán de circulación.
- Las instrucciones para la cumplimentación de las notas de entrega.
- La comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía electrónica, de la información contenida en las mismas, así como en los casos de indisponibilidad del sistema informático de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las condiciones en las que se cumplimentará electrónicamente el albarán de circulación, con posterioridad al inicio de la circulación.

Por su parte, el artículo 101 del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece que en los avituallamientos de carburantes a aeronaves, la exención prevista en el artículo 51.2.a) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, se justificará mediante los comprobantes de entrega que se ajustarán al Modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda, y que en estos avituallamientos, el suministrador presentará en el plazo y por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministerio de Hacienda la información contenida en los comprobantes de entrega.

En relación con esta previsión, se aprueba el Modelo de comprobante de entrega y el desarrollo del procedimiento de declaración a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la información contenida en los comprobantes de entrega.

Respecto del artículo 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece el procedimiento para la solicitud de la devolución del impuesto establecida en el artículo 52.b) de la Ley de Impuestos Especiales, la cual será solicitada por los sujetos pasivos proveedores en los plazos, y por los medios electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministerio de Hacienda. Asimismo, este artículo prevé que en los suministros que originan el derecho a la devolución, se utilizarán los recibos de entrega, que se ajustarán al Modelo aprobado por el Ministerio de Hacienda.

En este sentido, se desarrolla el citado artículo 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales, estableciendo los medios y procedimientos

aplicables para la solicitud de esta devolución, y aprobando el Modelo de recibo de entrega aplicable en estos suministros.

El texto consta de once artículos, una disposición derogatoria única, dos disposiciones finales y nueve anexos.

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, y resultará de aplicación a las expediciones y avituallamientos que se realicen a partir del 1 de julio de 2019.

### **3. Real Decreto-ley 1512/2018, de 28 de diciembre.**

*Modificación del Reglamento de Impuestos Especiales.*

El pasado 29 de diciembre se publicaba el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, en su artículo 4 modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Dichas modificaciones son consecuencia por una lado de la necesidad de efectuar ajustes técnicos como consecuencia de la integración del tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos en la parte especial del tipo estatal, con efectos desde el 1 de enero de 2019, introducida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Por otra parte, se desarrollan en el Reglamento las obligaciones formales que deben cumplirse para disfrutar de la aplicación de determinados beneficios fiscales tanto en el Impuesto sobre Hidrocarburos como en el Impuesto Especial sobre el Carbón.

Adicionalmente, se introducen cambios en el Reglamento para exigir el uso de precintas en la circulación de la picadura para liar fuera del régimen suspensivo y, se hacen los ajustes técnicos pertinentes en el resto del articulado de la norma.

También se simplifican determinadas obligaciones y formalidades reglamentarias que resultan de difícil o imposible cumplimiento para los pequeños fabricantes de cerveza.

Además, se incluyen actualizaciones en otros preceptos para incorporar mejoras en la gestión de los impuestos especiales de fabricación y facilitar el cumplimiento de determinadas formalidades.

El Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre modificaba, entre otros, el Reglamento de los Impuestos Especiales, e introdujo un nuevo procedimiento más informatizado para las ventas en ruta y realizó los oportunos ajustes en los procedimientos de avituallamientos a

aeronaves y embarcaciones y cuyo cumplimiento sería obligatorio a partir del 1 de enero de 2019. Debido a la imposibilidad de adaptación a las nuevas exigencias por parte de determinados operadores, se considera oportuno retrasa con carácter obligatorio la entrada en vigor de dichos preceptos a fecha 1 de julio de 2019.

Se deroga por obsoleta la normativa referente al funcionamiento de estas tiendas libres de impuestos.

La Disposición Adicional Única determina los lugares en los que será posible autorizar, bajo control aduanero, una tienda libre de impuestos en puertos o aeropuertos, regulación aplicable tanto al Impuesto sobre el Valor Añadido como a los Impuestos Especiales. Así, deberán estar situadas en la zona bajo control aduanero de los puertos y aeropuertos destinada al embarque del viajero una vez superado el control de seguridad y/o el control de pasaportes para su acceso. Asimismo, deben estar autorizadas como depósito distinto del aduanero y/o como depósito aduanero, en relación con el estatuto de las mercancías, sin perjuicio de las disposiciones impuestas por la normativa de los Impuestos Especiales.

Finalmente, se modifica el artículo 50 en lo relativo a la presentación de los asientos registro mediante el servicio de suministro web de la AEAT. Este cambio supone un claro acto preparatorio para el futuro suministro inmediato de información (SII) de Impuestos Especiales.

## II. Jurisprudencia

### 1. Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia nº 1139/2018 de 3 de julio de 2018.

*Impuesto especial sobre Hidrocarburos. Suministro de productos que gozan de beneficios fiscales en razón de su destino. Incumplimiento de los requisitos de contabilidad.*

La Sociedad recurrente recibió una regularización del Impuesto Especial de Hidrocarburos, en la medida en que no había justificado el destino de los productos que habían sido suministrados desde uno de sus almacenes con beneficios fiscales. Dicha falta de justificación se derivó de irregularidades en los libros oficiales en materia de Impuestos Especiales; así como de la no declaración de los documentos de circulación emitidos al respecto.

La recurrente alega que se ha probado que el destino de los productos suministrados desde su almacén fiscal conlleva la aplicación del Impuesto al tipo reducido, por lo que no procede la aplicación del tipo general. Además, la recurrente alude que el incumplimiento de ciertas

formalidades carece de relevancia a la hora de acreditar el uso y destino de los productos objeto de los Impuestos Especiales.

Recuerda el Tribunal Supremo que no puede aceptarse como un hecho probado que el destino dado a los productos sometidos al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos es el previsto para gozar de un tipo reducido o una exención en dicho tributo; puesto que ninguno los documentos administrativos que forman parte del expediente contiene una afirmación que sustente ese punto de partida; y que lo que expresa el auto de admisión no es un hecho probado.

Concluye el Alto Tribunal que, acorde al artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales en su apartado 11, en los casos en los que no se pueda justificar el destino dado a los productos gravados a los que se ha aplicado una exención o un tipo reducido, se entenderá que tales productos han sido destinados para fines sin ningún tipo de beneficio fiscal, por lo que se les resultaría de aplicación el tipo general de gravamen.

### III. Doctrina administrativa

#### 1. Dirección General de Tributos. Contestación nº V2444-18, de 12 de septiembre de 2018.

*Derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos – Consumo de gasóleo de uso profesional.*

Entidad dedicada a la actividad de transporte de residuos a vertederos o centros de tratamiento, plantea a la DGT si le resultaría aplicable la deducción parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo de uso profesional.

La actividad relacionada con el transporte de residuos es desarrollada por la Entidad a través de la utilización de vehículos mixtos. Además, dicha actividad es fruto de dos contratos formalizados con una entidad pública por medio de:

- a) Contrato de servicio Público de Limpieza Urbana y Recogida de Residuos.
- b) Contrato de servicios relacionados con la gestión de los residuos Municipales.

El Órgano consultado, tras mencionar la consulta V1316-17 y en consonancia con lo establecido en el apartado 3 del artículo 7 de la Directiva 2003/96/CE establece que para poder tener derecho a la deducibilidad parcial del impuesto, es requisito que los vehículos

destinados al transporte de residuos estén destinados en exclusiva a tal actividad.

De la información suministrada por la entidad consultante, concluye la Dirección General de Tributos que no se dan los requisitos legalmente establecidos en relación con el uso de los vehículos utilizados para el transporte de residuos.

Esto se debe a que, según la Dirección General de Tributos, al utilizar el propio vehículo parte del gasóleo del depósito almacenado para poder poner en funcionamiento sus sistemas hidráulicos, se estaría incumpliendo el requisito de destinar el combustible exclusivamente a la actividad de transporte de residuos.

Entiende por tanto que, en la medida en que no se dan por cumplidos los requisitos establecidos en la norma comunitaria, la entidad consultante no tiene derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado respecto del gasóleo de uso general que haya utilizado como carburante.

## **2. Tribunal Económico – Administrativo Central (Sección 8ª). Resolución de 25 de septiembre de 2018. Rec. 4616/2015.**

*Impuestos Especiales. Incumplimientos formales en el ámbito de los Impuestos Especiales y su trascendencia. Efectos de los incumplimientos formales en la aplicación de exenciones y tipos reducidos.*

La sociedad recurrente se haya inscrita en el registro territorial de impuestos especiales como usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado; por lo que cuenta con el derecho a la devolución del impuesto.

La Inspección solicitó a la recurrente la devolución del impuesto especial soportado en el ejercicio 2011, puesto que se había producido una superación del límite fijado en la autorización concedida por el Departamento de Aduanas; lo que suponía el incumplimiento de los requisitos fijados reglamentariamente para la obtención de las devoluciones recogidas en el artículo 43 de la Ley de Impuestos Especiales.

La recurrente interpuso reclamación económico-administrativa alegando que la previsión de consumo de alcohol no es un elemento esencial para la gestión del tributo y que no se ha producido ningún tipo de fraude o abuso en la utilización del alcohol.

El Tribunal hace mención al artículo 57 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, del que resulta que la obtención de la devolución del impuesto soportado no se supedita a la comunicación de una previsión de alcohol.

Finalmente, concluye el TEAC; cambiando el criterio que se venía manteniendo como consecuencia de la jurisprudencia comunitaria, y establece que el incumplimiento de las obligaciones formales no justifica, la exigencia de las devoluciones obtenidas por la interesada.

### **3. Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía Octava, Resolución de 25 de septiembre de 2018, Recurso 05749/2015.**

*Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica – constitucionalidad/inconstitucionalidad del IVPEE – posible doble imposición con respecto del IAE.*

Entidad dedicada a la producción y suministro de energía eléctrica presentó solicitudes de devolución de los pagos fraccionados correspondientes al Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (en adelante, "IVPEE") correspondiente a los períodos 2013, 2014 y 2015. Dichas solicitudes se plantearon ante la Oficina de Impuestos Especiales de Barcelona, fundamentándose en que:

- (i) El IVPEE incurre en doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, "IAE") al gravar el mismo hecho imponible.
- (ii) Inconstitucionalidad del IVPEE por infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad (art. 31.1 de la Constitución Española).
- (iii) Vulneración de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Paralelamente a las solicitudes anteriores, la AEAT inició un procedimiento de comprobación a la reclamante en relación al concepto de IVPEE, ejercicios 2013 y 2014. El mencionado procedimiento finalizó con un acuerdo de liquidación declarando ajustadas a derecho las cuotas ingresadas en dichos períodos y se propuso una liquidación de intereses de demora en relación a una autoliquidación complementaria del período 2013, presentada en el año 2016.

En lo relativo a las solicitudes de devolución, entiende el Órgano gestor que no existe doble imposición entre el IVPEE y el IAE. Considera

además que no se produce vulneración con la normativa comunitaria por lo que en fecha en que se presentaron las autoliquidaciones de pagos fraccionados correspondientes al IVPEE, dicho impuesto era plenamente vigente por lo que no procedía la modificación de las autoliquidaciones presentadas.

Entiende el TEAC que la cuestión objeto de controversia es determinar si el IVPEE incurre en un supuesto de doble imposición, vulnera principios constitucionales y si es contrario a una normativa europea.

Con respecto a la primera cuestión, esto es la posible infracción de los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica, no confiscatoriedad y reserva de ley junto con una posible vulneración de la normativa comunitaria, concluye el TEAC que no existe evidencia suficiente de incompatibilidad con respecto a la normativa europea. En lo que respecta a una posible inconstitucionalidad del IVPEE, el TEAC argumenta que no es competente para determinar esta cuestión, en base al artículo 229 de la Ley General Tributaria que regula la competencia de los órganos económico-administrativos.

En relación con una doble imposición del IVPEE con respecto al IAE al considerar la entidad recurrente que ambos impuestos se fundamentan en el mismo hecho imponible, el Tribunal trae a colación el Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018 del Tribunal Constitucional. Dicho Auto establece que *"la única prohibición de doble imposición, (...), no puede recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarles desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a la que hace referencia el art. 31.1 de la CE"*.

Por consiguiente, el TEAC desestima las reclamaciones presentadas, considerando que el órgano administrativo actuó conforme a Derecho, lo que implicaría la no concurrencia de un supuesto de doble imposición, ni de contradicción de la normativa del Impuesto nacional con la normativa europea.

---

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](mailto:deloitteabogados@deloitte.es)

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

Atentamente,  
Deloitte Legal

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

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

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

Deloitte Legal