

**Boletín de actualidad**  
**IVA, Aduanas e IIEE | Octubre 2019**



# Índice

<b>1. Pronunciamientos de los Tribunales.....</b>	<b>5</b>
1.1. IVA.....	5
1.1.1. Sentencia del TJUE, asunto C-71/18, de 4 de septiembre de 2019.....	5
<i>Transmisión de un terreno junto con un almacén edificado en el mismo</i>	
1.1.2. Sentencia de la AN, núm. Recurso 306/2015, de 25 de julio de 2019 .....	7
<i>Devolución de cuotas soportada. Existencia de cosa juzgada administrativa</i>	
1.2. Aduanas .....	8
1.2.1. Sentencia del TJUE, asunto C-249/18, de 10 de julio de 2019 .....	8
<i>Posibilidad de optar por declarar un valor en aduanas distinto al valor inicialmente declarado cuando dicha modificación se produce con motivo de un cambio de la partida arancelaria</i>	
1.2.2. Sentencia del TJUE, asunto C-26/18, de 10 de julio de 2019 .....	9
<i>Nacimiento irregular de una deuda aduanera</i>	
1.2.3. Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, nº de recurso 0000573/2017, de 11 de julio de 2019.....	11
<i>Importación temporal de los medios de transporte de uso privado. Incumplimiento</i>	
1.3. Impuestos Especiales.....	12
1.3.1. Sentencia del TJUE asunto C-91/18, de 11 de julio de 2019 (Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas).....	12
<i>“Tsipouro” y la “tsikoudia”</i>	
1.3.2. Sentencia de la Audiencia Nacional 3062/2019, de 11 de julio de 2019 (Impuesto sobre las Labores del Tabaco).....	13
<i>Movimientos entre depósito fiscal y el almacén de consumo</i>	
<b>2. Doctrina Administrativa de los Tribunales Económicos-Administrativos .....</b>	<b>15</b>
2.1. IVA.....	15
2.1.1. Resolución del TEAC, nº5359/2016, de 15 de julio de 2019.....	15
<i>Adquisición de una estación de servicio. No sujeción o deducibilidad..</i>	
2.2. Aduanas .....	16
2.2.1. Resolución del TEAC, nº 03184/2017, de fecha 15 de julio de 2019.....	16
<i>Artículos de tornillería</i>	
2.2.2. Resolución del TEAC, nº 5356/2016, de fecha 15 de julio de 2019 .....	18
<i>Preferencias arancelarias por razón del origen</i>	
<b>3. Doctrina Administrativa de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) .....</b>	<b>19</b>

<b>3.1. IVA.....</b>	<b>19</b>
3.1.1. Resolución de la DGT nº0026-19, de 08 de julio de 2019 .....	19
<i>Arrendamiento de vivienda. Servicios complementarios propios de la industria hotelera</i>	
3.1.2. Resolución de la DGT nº1717-19, de 09 de julio de 2019 .....	21
<i>Indemnizaciones a efectos del IVA</i>	
3.1.3. Resolución de la DGT nº1730-19, de 09 de julio de 2019 .....	21
<i>Transporte de mercancía por carretera. Servicios de paralización</i>	
3.1.4. Resolución de la DGT nº1733-19 de 09 de julio de 2019 .....	22
<i>Resolución total o parcial de una entrega de bienes</i>	
3.1.5. Resolución de la DGT nº1800-19, de 11 de julio de 2019.....	23
<i>Permuta de determinadas fincas por derechos de aprovechamiento urbanístico</i>	
3.1.6. Resolución de la DGT nº1885-19, de 18 de julio de 2019 .....	24
<i>Arrendamiento de un local con periodo de carencia</i>	
3.1.7. Resolución de la DGT nº1970-19 de 29 de julio de 2019 .....	25
<i>Transformación de sociedad civil en sociedad limitada</i>	
3.1.8. Resolución de la DGT nº2183-19, de 14 de agosto de 2019 .....	26
<i>Reestructuración empresarial</i>	
3.1.9. Resolución de la DGT nº2240-19 de 20 de agosto de 2019 .....	27
<i>Modificación de la base imponible. Artículo 30. Tres y Cinco. Existencia de vinculación</i>	
3.1.10. Resolución de la DGT nº V2258-19, de 20 de agosto de 2019 .....	28
<i>Permuta de un derecho de vuelo de una finca a cambio de un local comercial en el futuro edificio</i>	
<b>3.2. Aduanas .....</b>	<b>28</b>
3.2.1. Resolución de la DGT nº0029-19 de 28 de agosto de 2019 .....	28
<i>Concepto exportador. Envíos a Canarias</i>	
3.2.2. Resolución de la DGT nº0025-19 de 4 de julio de 2019 .....	29
<i>Concepto exportador</i>	
3.2.3. Resolución de la DGT nºV1799-19 de 11 de julio de 2019.....	30
<i>Introducción de bienes en zona franca. Servicio de almacenamiento o maquila</i>	
3.2.4. Resolución de la DGT nºV1645-19 de 3 de julio de 2019 .....	31
<i>Ensamblaje y venta de bicicletas</i>	
<b>3.3. Impuestos Especiales.....</b>	<b>32</b>

3.3.1.	Resolución de la DGT nº 1278-19, de 5 de junio de 2019 (Impuesto sobre Hidrocarburos).....	32
	<i>Alquiler de grupos electrógenos y suministro del carburante necesario</i>	
3.3.2.	Resolución de la DGT nº 1856-19, de 17 de julio de 2019 (Impuesto sobre la Electricidad) .....	33
	<i>Tipo impositivo mínimo</i>	
3.3.3.	Resolución de la DGT nº 1857-19, de 17 de julio de 2019 (Impuesto sobre Hidrocarburos).....	34
	<i>Requisitos depósito fiscal</i>	

## 1. Pronunciamientos de los Tribunales

### 1.1. IVA

#### 1.1.1. Sentencia del TJUE, asunto C-71/18, de 4 de septiembre de 2019 (*Ver más*)

En mayo de 2013, KPC Herning (en adelante, KPC), entidad dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria, y Boligforeningen Kristiansdal (en adelante, BK), organismo promotor de viviendas sociales, decidieron diseñar un proyecto de creación de viviendas de renta moderada para jóvenes en un terreno perteneciente a Odense Havn (Puerto de Odense, Dinamarca) denominado «Finlandkaj 12» (en adelante, el terreno). El proyecto se debatió con el Ayuntamiento de Odense y con el Puerto de Odense.

Así, en dicha fecha KPC compró al Puerto de Odense el terreno en cuestión, junto con el almacén edificado sobre el mismo. El contrato de compraventa estaba supeditado, entre otras condiciones, a que KPC celebrara el contrato relativo a la ejecución de un proyecto inmobiliario consistente en viviendas de renta moderada para jóvenes con un organismo promotor de viviendas sociales.

El 5 de diciembre de 2013 KPC vendió el terreno junto con el almacén a BK. De los contratos celebrados en aquel momento, resultaba que la venta estaba supeditada a la condición de que KPC se comprometiese a la concepción, construcción y entrega de viviendas sociales para jóvenes en dicho terreno, y a que BK llevase a cabo la demolición parcial del almacén edificado sobre el terreno.

El 10 de diciembre de 2013, KPC formuló una consulta al Consejo Tributario Nacional de Dinamarca con el fin de confirmar si la venta del terreno y del almacén efectuada por el Puerto de Odense y su posterior reventa estaban exentas de IVA. En su respuesta de 24 de junio de 2014, la mencionada autoridad respondió en sentido negativo.

KPC presentó entonces una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo de Dinamarca (en adelante, TEAD), el cual declaró que no procedía calificar el bien en cuestión de terreno edificable en la medida en que, en el momento de las ventas, ya existía un edificio sobre ese terreno.

El Ministerio de Hacienda interpuso contra la resolución del TEAD un recurso ante el Tribunal de Herning, Dinamarca, el cual, ante complejidad de las cuestiones de principio que se planteaban, remitió el asunto al Tribunal de Apelación de la Región Oeste (en adelante, TARO).

Ante tales circunstancias, el TARO decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) la siguiente cuestión prejudicial:

¿Es compatible la normativa interna danesa con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva del IVA) si, en circunstancias como las del litigio principal, considera que una entrega de un terreno sobre el que se levanta un edificio se encuentra sujeto y no exento al IVA, teniendo en cuenta que las partes tienen la intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente tras la entrega?

La anterior cuestión prejudicial debe analizarse sobre la base de que: i) el edificio utilizado como almacén venía siendo explotado por el Puerto de Odense antes de las operaciones de venta controvertidas, ii) tanto en la fecha de la entrega a KPC como en la fecha de la posterior entrega a BK el citado edificio estaba en perfecto estado de uso, y, iii) los distintos contratos celebrados en este marco supeditaban las referidas operaciones de venta a la condición de que KPC realizase en el terreno en cuestión un proyecto inmobiliario de construcción de viviendas sociales.

En la vista celebrada ante el TJUE, KPC, el Gobierno danés y la Comisión Europea consideraron que, para determinar el régimen del IVA aplicable, procedía apreciar ambas operaciones de manera independiente. En cambio, discreparon a la hora de interpretar la Directiva del IVA y propusieron tres calificaciones distintas para las referidas operaciones de venta.

Así, mientras que para KPC cada una de las operaciones debió calificarse de entrega de un edificio, el Gobierno danés estimó que procedía calificarlas de entrega de terreno edificable. La Comisión distinguió las dos operaciones de venta controvertidas y consideró que la primera de ellas tenía por objeto la entrega de un edificio ya existente. La segunda operación no se circunscribía a una compraventa, sino que incluía la construcción de edificios nuevos. Por tanto, la Comisión consideró que debían calificarse de una entrega de un edificio y de una entrega del terreno sobre el que se levanta, respectivamente.

De la jurisprudencia del TJUE se desprende que, entre los elementos objetivos pertinentes que deben tomarse en consideración para la calificación de una operación determinada a efectos del IVA, figuran, además, los progresos de las obras de demolición o transformación efectuadas por el vendedor en la fecha de la entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio, la utilización de ese bien inmueble en la misma fecha, y el compromiso del vendedor de realizar obras de demolición para permitir una nueva construcción.

En lo que respecta a la primera operación de venta controvertida, como consecuencia de esta KPC compró al Puerto de Odense un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio utilizado como almacén, estando ambos en perfecto estado de uso, no estando ninguna de las partes obligada a llevar a cabo la demolición del almacén.

Teniendo en cuenta dichas circunstancias, el TJUE consideró que la primera operación de venta era distinta e independiente de las operaciones llevadas a cabo entre KPC y BK, y en particular, de la demolición parcial del almacén.

En cuanto a las operaciones efectuadas entre KPC y BK, de la resolución de remisión se desprende que BK adquirió de KPC el terreno y el almacén que, a juicio del TJUE, estaba en condiciones de uso en el momento de su entrega, no existiendo intervención alguna por parte de KPC en la posterior demolición del almacén. Así, dicha demolición fue gestionada por el comprador quién encomendó a un tercero las obras necesarias de demolición, asumiendo él mismo los costes y riesgos. En consecuencia, a juicio del Tribunal, la demolición del almacén fue una operación independiente de su venta no pudiendo ser ambas operaciones consideradas como una operación única a efectos del IVA.

Partiendo de esta premisa, el TJUE pasa a examinar si a tenor del artículo 12.3 de la Directiva del IVA serán considerados como terrenos edificables los terrenos, urbanizados o no, que definan cada Estado Miembro y señala que dichos Estados están obligados a respetar el artículo 135 de la Directiva del IVA, que establece que estarán exentas de IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción.

Por otro lado, la Directiva del IVA establece una exención aplicable a la entrega anterior a la primera ocupación de un edificio o parte de este y de la porción del terreno sobre la que estos se levantan.

De conformidad con lo anterior, en el caso de autos el Tribunal considera que ni la primera venta del bien inmueble ni la segunda incrementaron el valor económico del bien, por lo que, a su juicio, ninguna de ellas generó un valor añadido significativo que implicase una sujeción al IVA.

### 1.1.2. Sentencia de la AN, núm. Recurso 306/2015, de 25 de julio de 2019 (Ver más)

Nestrade S.A. (en adelante, Nestrade) con sede social y domicilio fiscal en Suiza, es una compañía no establecida en España que, durante los años 2008, 2009 y 2010, soportó determinadas cuotas de IVA como consecuencia de determinadas entregas de bienes realizadas por Hero España, S.A. (en adelante, Hero).

Así, Nestrade solicitó la devolución de las cuotas de IVA soportadas y no deducidas correspondientes al tercer y cuarto período del año 2009, por el procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportadas previsto para empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

Como consecuencia de la solicitud formulada, la AEAT requirió a Nestrade la aportación de las facturas correspondientes a las entregas de bienes realizadas por parte de Hero, ya que en las facturas inicialmente presentadas figuraba un NIF IVA holandés de Nestrade, cuando lo correcto habría sido consignar el número suizo de identificación a efectos del IVA.

Nestrade no atendió al requerimiento dentro del plazo legalmente señalado al efecto, motivo por el cual la AEAT dictó un acuerdo denegando la devolución de 114.662,59 euros, al no poder determinar el fundamento de la solicitud. Esta resolución no fue impugnada por Nestrade por lo que devino firme.

Posteriormente, Nestrade solicitó de nuevo a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 y, en su solicitud de devolución, incluyó las cuotas de IVA soportadas y no deducidas correspondientes a los meses de enero a marzo de 2011. En esta ocasión, presentó las facturas rectificativas que anulaban las facturas inicialmente expedidas por Hero para cada uno de esos años.

La AEAT decidió, en primer lugar, acceder a la devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010, así como a los trimestres primero y segundo del ejercicio 2009, por un importe total de 542.094,25 euros.

En segundo lugar, la AEAT decidió denegar la devolución de las cuotas de IVA correspondientes a dos facturas emitidas por Hero relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009, basándose en el hecho de que esta última devolución había sido previamente denegada. Nestrade presentó una reclamación económico-administrativa contra las resoluciones de la AEAT, siendo esta desestimada mediante resolución de fecha 22 de enero de 2015.

El fundamento principal de la desestimación fue la existencia de cosa juzgada administrativa. No estando de acuerdo con esta decisión, Nestrade interpuso el correspondiente recurso contencioso-administrativo contra la resolución precedente.

Tras analizar las cuestiones planteadas, el Tribunal de instancia acordó remitir el caso al TJUE y plantear una cuestión prejudicial previa en base a las siguientes dudas:

- ¿Puede matizarse la jurisprudencia Petroma (asunto C-271/12 ) en el sentido de admitir la devolución de cuotas de IVA solicitada por una empresa no establecida en la Unión, a pesar de haber recaído ya una resolución de la autoridad fiscal nacional denegatoria de dicha devolución, por no haber respondido la empresa a un requerimiento de información sobre el NIF y teniendo en cuenta que la Administración disponía en ese momento de dicha información, suministrada por la recurrente al atender otros requerimientos?

Para el caso de que se respondiera afirmativamente a dicha cuestión:

- ¿Puede entenderse que la aplicación retroactiva de la jurisprudencia Senatex (asunto C-518/14 ), exige anular un acto administrativo denegatorio de la devolución de las cuotas de IVA referidas, teniendo en cuenta que dicho acto se limitó a confirmar una previa resolución administrativa firme denegatoria de la devolución de cuotas, que fue adoptada por la AEAT siguiendo un procedimiento distinto al previsto en la Ley para ese supuesto y que, además, recortaba los derechos del solicitante de la devolución causándole indefensión?

Mediante sentencia de 14 de febrero de 2019 recaída en el asunto C-562/17 Nestrade, el TJUE ofreció la siguiente respuesta:

Las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos de IVA inicialmente consignado en la factura, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Dictada Sentencia por el TJUE, la AN se vio obligada a valorar si la resolución dictada por el TEAC e impugnada por el interesado, respetaba o no los principios de equivalencia y de efectividad.

En su Sentencia, la AN se remite al apartado 43 de la Sentencia previamente dictada por el TJUE, y concluye que, en el caso de autos, no se le impidió a Nestrade ejercer su derecho a la devolución del IVA, siendo así que la resolución desestimatoria fue consecuencia directa de la inactividad de Nestrade y ello con independencia de que el procedimiento seguido por la AEAT pudiera ser equivocado.

La AN considera que Nestrade no ejerció sus opciones impugnatorias, por lo que la posibilidad de restablecer la neutralidad del IVA quedó en última instancia en manos de la AEAT, la cual podría haber aplicado de oficio el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y restaurar la plena aplicación del principio de neutralidad del IVA, sin menoscabo de la Hacienda nacional.

Ahora bien, la AN señala que la AEAT no aplicó este artículo debido a que no tenía la información necesaria para proceder a la devolución de las cuotas de IVA reclamadas.

Por todo ello, la AN dicta sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando la procedencia del acto impugnado.

## **1.2. Aduanas**

### **1.2.1. Sentencia del TJUE, asunto C-249/18, de 10 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

CEVA Freight, es una entidad que se dedica a presentar servicios logísticos por toda Europa. En su condición de agente de aduanas, CEVA realizó declaraciones de despacho a libre práctica de diversos modelos de reproductores multimedia.

Para ello, clasificó esos reproductores en las subpartidas arancelarias 8471 70 50 y 8517 62 00 de la nomenclatura combinada, a las que, en función de su origen, correspondía un tipo derechos de importación 0 %.



Tras acordar el levante y como consecuencia de unas actuaciones de comprobación e inspección, las autoridades aduaneras holandesas modificaron la partida arancelaria inicialmente declarada y consideraron que los reproductores multimedia importados deberían haber sido clasificados en la subpartida arancelaria 8521.90.00 de la Nomenclatura Combinada a la que, en función del origen declarado, le correspondía un tipo de derechos de importación del 13,9 %. Así, procedieron a practicar una liquidación aplicando el tipo del 13,9%, utilizando como valor en aduana el precio satisfecho por CEVA en el momento de la adquisición de la mercancía.

No estando de acuerdo con la liquidación practicada, CEVA presentó alegaciones solicitando la revisión del valor en aduana, ya que a su juicio el mismo debía de determinarse sobre la base del precio que el fabricante de la mercancía había facturado a los importadores. Además, CEVA tenía dudas en cuanto al cumplimiento de los requisitos legalmente previstos, en aquellos casos en los que la liquidación se notifica al deudor antes de la expiración del plazo de tres años contados a partir del nacimiento de la deuda aduanera. Dichas alegaciones no fueron tenidas en cuenta confirmándose así la liquidación formulada.

En estas circunstancias, CEVA recurrió y solicitó del Tribunal de instancia que plantease una cuestión prejudicial ya que tenía dudas acerca de i) la posibilidad de optar por declarar un valor en aduanas distinto al valor inicialmente declarado cuando dicha modificación se produce con motivo de un cambio de la partida arancelaria inicialmente declarado; y ii) la determinación del instante en el que se produce la comunicación de la liquidación al deudor se rige por el Derecho de la Unión así como los plazos de notificación de la misma.

En cuanto a la primera de las cuestiones prejudiciales planteadas el TJUE concluye que al amparo de la normativa vigente, el declarante estaba facultado para elegir el precio de las mercancías vendidas para su exportación con destino al territorio de la Unión Europea, pudiendo utilizarse como base de determinación del valor en aduana el valor de las mercancías adquiridas al fabricante.

En el hipotético caso de que existiese un control con posterioridad al levante de las mercancías del que pudiese derivarse un error de clasificación aduanera que conllevara la aplicación de un arancel superior, el declarante estaría facultado para solicitar la rectificación de la declaración aduanera inicialmente presentada con el fin de que se proceda a sustituir el valor en aduanas inicialmente consignado, pudiendo el importador declarar un valor en aduanas inferior al inicialmente consignado y ello con vistas a reducir el importe de la deuda aduanera objeto de regularización.

Respecto de la cuestión relativa a la fecha de notificación de la deuda aduanera liquidada, el TJUE considera que corresponde a los Estados miembros determinar el momento en que debe efectuarse la comunicación al deudor del importe de los derechos de importación, a los efectos de interrumpir el plazo de caducidad de los tres años previsto en la normativa aduanera, transcurrido el cual se produce la extinción del derecho a liquidar la deuda aduanera, siempre y cuando se respeten los principios de efectividad y de equivalencia.

### **1.2.2. Sentencia del TJUE, asunto C-26/18, de 10 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

En enero de 2008, FedEx (en adelante, FedEx o la Compañía) entregó bienes procedentes de Israel, México y Estados Unidos, sujetos a derechos de importación, a distintos destinatarios situados en Grecia, siendo éste su destino final. Estos bienes fueron inicialmente transportados en 18 lotes, por avión, hasta Alemania y posteriormente fueron cargados en otro avión para su expedición con destino a Grecia.

Las autoridades aduaneras griegas, comunicaron a la oficina de aduanas alemana que, a su juicio y en base a la documentación aportada, los lotes habían infringido la normativa aduanera.

Por su parte, las autoridades aduaneras alemanas señalaron que de los 18 lotes, 14 de ellos no habían sido objeto de presentación en la aduana, por lo que concluyeron que los mismos habían sido introducidos en el TAU de manera irregular, originado el nacimiento de una deuda aduanera irregular. Del resto de lotes, 3 de ellos habían sido puestos en situación de almacén de depósito temporal a su llegada a Alemania y dado que su posterior expedición a Grecia no había sido objeto de vinculación al régimen de tránsito, las autoridades aduaneras consideraron que se había producido una sustracción de la mercancía a vigilancia aduanera, dando por tanto lugar al nacimiento irregular de la deuda aduanera.

Finalmente, respecto del último lote, si bien este provenía de París y había circulado en régimen de tránsito hasta Alemania, dado que a su llegada a Alemania los bienes habían sido vinculadas a una situación de almacén de depósito temporal y, posteriormente habían sido expedidos a Grecia sin vinculación alguna al régimen de tránsito, las autoridades alemanas concluyeron en el sentido de que se había producido también una sustracción de la mercancía a vigilancia aduanera dando lugar al nacimiento irregular de la deuda aduanera.

FedEx pagó los derechos de aduana a la importación y el IVA resultante de las liquidaciones incoadas por la autoridad alemana. No obstante, con posterioridad, solicitó la devolución de los derechos y del impuesto alegando que había sido objeto de una doble imposición, contraria al Derecho de la Unión puesto que, a su llegada a Grecia, los bienes habían sido despachados a consumo.

Dicha solicitud de devolución fue denegada siendo así que FedEx interpuso el correspondiente recurso ante los tribunales alemanes, desistiendo de su pretensión de devolución de los derechos de importación, manteniendo su pretensión en relación con el IVA.

FedEX alegó que el IVA grava únicamente los bienes que se consumen efectivamente en el territorio nacional y, dado que los bienes controvertidos se transportaron a Grecia sin haber sido introducidos en el circuito económico alemán, no podía considerarse que los mismos habían sido importados al territorio alemán por lo que no se habría producido el hecho imponible importación.

En estas circunstancias, el Tribunal de instancia elevó la correspondiente cuestión prejudicial planteándose las siguientes preguntas:

- ¿Una importación presupone la entrada del bien introducido en el territorio Unión en el tráfico económico de esta o basta con la mera exigencia del riesgo de que el bien introducido entre en dicho tráfico?
- En el caso de que un importación presuponga la entrada del bien en el tráfico económico de la Unión ¿ Se produce la entrada en el tráfico económico de la Unión de un bien introducido en el territorio de esta por el mero hecho de que, infringiendo la normativa aduanera, el bien no este amparado por ningún régimen o, habiéndolo estado inicialmente, haya abandonado dicho régimen por una infracción aduanera, o bien, en caso de tal infracción de la normativa aduanera, la entrada en el tráfico económico de la Unión estará sujeta a la condición de que, a raíz de dicha infracción, quepa presumir que el bien en cuestión entró en el tráfico económico de la Unión en el territorio del Estado miembro en que se cometió aquella, donde pudo destinarse al uso o consumo?

Tras analizar las cuestiones planteadas, el TJUE dictamina que, dada la naturaleza del impuesto del IVA, éste se aplica a los bienes y servicios que entren en el circuito económico de la Unión cuando puedan ser objeto de consumo. En el caso de autos, puesto que el destino último de los bienes era Grecia, el TJUE constata que como consecuencia de su despacho a consumo en Grecia, queda acreditado que los bienes entraron en el circuito económico de la Unión. En consecuencia, el TJUE declara inadmisibles

la primera de las cuestiones planteadas al entender que la misma resulta hipotética en atención a las circunstancias del caso objeto de análisis.

Respecto de la segunda cuestión planteada, el TJUE la resume en el sentido de que, a su juicio la duda está en determinar si es suficiente para considerar que un bien ha sido incorporado al circuito económico de la UE, por el mero hecho de que, como consecuencia de una infracción de la norma aduanera, se haya producido el devengo de los derechos de importación.

Tras señalar el Tribunal que la exacción de las cuotas de IVA a la importación está estrechamente vinculada con la exacción de los derechos aduaneros, el Tribunal señalar que, en el caso de autos, no se discute el nacimiento irregular de la deuda aduanera como consecuencia de los incumplimientos de la norma. Lo que se discute en realidad es en que punto geográfico se produjo la introducción de los bienes en el circuito económico de la UE. En la medida en que los bienes abandonaron la situación de almacenamiento de depósito temporal en Alemania, el Tribunal presume que dicha introducción tuvo lugar en Alemania. Ahora bien, el Tribunal matiza a su vez que, en el caso de autos, dicha introducción fue claramente puntual puesto que en Alemania únicamente se produjo un trasbordo de la mercancía siendo así que dicho trasbordo por sí solo no es suficiente para considerar acreditado que los bienes en cuestión fuesen objeto de introducción en el circuito económico de la UE a través de Alemania.

En consecuencia, el Tribunal considera acreditado que, en el caso autos los bienes fueron efectivamente introducidos en el circuito económico de la UE a través de Grecia, motivo por el cual el incumplimiento de las normas aduaneras en Alemania y el abandono de la situación de almacén de depósito temporal, no habría dado lugar al nacimiento del hecho imponible IVA a la importación en Alemania.

Así, a la segunda cuestión planteada el Tribunal responde señalando que no basta con que el bien haya infringido la normativa aduanera en un determinado Estado Miembro para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión.

### **1.2.3. Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, nº de recurso 0000573/2017, de 11 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

Una persona residente en el territorio aduanero de la UE (Alemania) utiliza en España una embarcación de recreo matriculada en las Islas Vírgenes Británicas. Esta persona presentó el Documento Único Administrativo (en adelante, DUA) de importación en Francia, figurando como exportador e importador la misma persona y como país de expedición las Islas Vírgenes.

La legislación aduanera contempla un régimen de importación temporal de los medios de transporte de uso privado, basado en una presunción de forma tal que, si se introduce una embarcación matriculada fuera del territorio aduanero de la Unión (en adelante, TAU) a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio y dicho medio de transporte se destina a un uso particular dentro de la Comunidad, se considera que el mismo se ha acogido al régimen de importación temporal con exención total de los derechos, quedando obligado su titular al cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos para el régimen.

En este caso concreto, las autoridades aduaneras españolas formularon una liquidación en concepto de IVA a la importación por considerar que se había producido un incumplimiento del régimen de importación temporal.

Por su parte, el reclamante invocó la efectividad del referido DUA de importación presentado en Francia, alegando que la embarcación se introdujo en TAU a través de Francia y, con motivo de esa introducción en el TAU, la misma se acogió al régimen de importación temporal con exención total, régimen recogido en la ley de IVA francesa y en la Directiva.

En su Sentencia, la Audiencia Nacional señala que para poder disfrutar del régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación en los medios de transporte, se han de reunir los requisitos establecidos en el artículo 558.1 del Reglamento 2454/93 de la Comisión, por el que se aprueban las Disposiciones de aplicación del Código Aduanero comunitario.

La Audiencia, tras analizar dichos requisitos concluye que en el caso de autos, se cumplen el primero y el tercero de los requisitos, esto es que, la embarcación de referencia se encuentra matriculada fuera del TAU a nombre de una entidad con domicilio en las Islas Vírgenes británicas y no tiene un uso comercial). Ahora bien, a su juicio, la Audiencia considera que se incumple el segundo de los requisitos en la medida en que la embarcación es utilizada por un residente en Alemania, cuando de acuerdo con la normativa aduanera, es claro que el usuario debía de ser una persona no residente en el TAU.

En consecuencia, la Audiencia Nacional concluye señalando que, desde el momento en que se constata el incumplimiento de uno de los requisitos del régimen de importación temporal, se produce una importación de bienes, lo que determinará el nacimiento de la deuda aduanera y del IVA a la importación.

### **1.3. Impuestos Especiales**

#### **1.3.1. Sentencia del TJUE asunto C-91/18, de 11 de julio de 2019 (Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas) ([Ver más](#))**

Mediante este recurso ante el TJUE, la Comisión Europea solicita que el Tribunal declare que Grecia ha incumplido las obligaciones que le impone la Directiva 92/83, al establecer tipos reducidos del 50% del Impuesto especial sobre bebidas alcohólicas para el “tsipouro” y la “tsikoudia” cuando son fabricadas por grandes productores y un tipo superreducido para estas mismas bebidas cuando eran fabricadas por pequeños destiladores. Así la Comisión considera que, en tanto que las bebidas con las mismas características que otras procedentes de otros Estados Miembros, tales bebidas deberían de estar sujetas al tipo general del Impuesto Especial.

En su respuesta Grecia comunicó su intención de llevar a cabo una modificación de la normativa nacional existente, disponiendo, por un lado que el tipo reducido del 50 %, aplicable al tsipouro y a la tsikoudia se haría extensible a las demás clases de producto que tuviese las mismas características cuando se tratase de productos procedentes de otros Estados miembros y, en cuanto a la aplicación del tipo superreducido para pequeños destiladores, Grecia respondió señalando que este tipo solo se aplicaría a la producción previamente autorizada y destinada a un consumo privado.

La Comisión le comunicó a Grecia que este nuevo proyecto legislativo no cumplía ni con las obligaciones que le incumben en virtud de las Directivas 92/83 y 92/84 destinadas a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y productos alcohólicos ni con lo previsto en el artículo 110 del TFUE.

La Comisión interpuso recurso ante el TJUE al considerar que:

- i) la normativa griega que establece dichos tipos reducidos es incompatible con los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83 en relación con el artículo 23.2 de la misma, siendo de aplicación el tipo general del impuesto.
- ii) existe una vulneración del artículo 110 párrafo primero del TFUE, en la medida en que dicha norma supondría gravar los productos de otros Estados Miembros con tributos superiores a los que gravan los productos nacionales similares. Dicha disposición prohíbe toda forma de proteccionismo

fiscal indirecto para el caso de productos importados que, aunque no sean similares a productos nacionales, se encuentran no obstante en una relación de competencia, siquiera sea parcial, indirecta o potencial con algunos de ellos. Así, la Comisión considera que el tsipouro y la tsikoudia podrían encontrarse en una situación de competencia con otro tipo de bebidas alcohólicas como el whisky, la ginebra y el vodka.

Si bien las autoridades griegas admiten que su normativa no es compatible con los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83 en relación con el artículo 23, niegan que la misma infrinja el artículo 110 TFUE párrafo 1, pues tanto el tsipouro como la tsikoudia difieren de las demás bebidas alcohólicas importadas, al no tener las mismas características no siendo la normativa proteccionista en relación con el tsipouro y la tsikoudia.

El TJUE estima que las Directivas 92/83 y 92/84 deben de interpretarse en el sentido de que el tsipouro y la tsikoudia, en tanto en cuanto no forman parte de los productos contemplados por el régimen excepcional previsto en las mismas, están sujetos al tipo de gravamen previsto para el alcohol y las bebidas derivadas.

Asimismo, el TJUE señala que la finalidad del párrafo primero del artículo 110 TFUE es garantizar la plena neutralidad de los tributos internos en materia de competencia entre productos nacionales e importado, siendo así que el principio de neutralidad fiscal no permite, por sí mismo, ampliar el ámbito de aplicación de una exención siendo así que la normativa griega estaría infringiendo lo previsto en las Directivas 92/83 y 92/84, en la medida en que los impuestos especiales que gravan estos productos estarían muy por debajo de los tipos mínimos establecidos por dichas Directivas.

El Tribunal señala que la citada normativa griega no prevé, para las pequeñas destilerías, denominadas «ocasionales», cantidades máximas de producción situadas dentro de los límites fijados por las Directivas.

Por todo ello, el TJUE concluye que Grecia habría incumplido las obligaciones que se derivan de las directivas 92/83 y 92/84, no siendo posible la aprobación de los tipos reducido y/o superreducidos para el tsipouro y la tsikoudia.

### 1.3.2. Sentencia de la Audiencia Nacional 3062/2019, de 11 de julio de 2019 (Impuesto sobre las Labores del Tabaco) ([Ver más](#))

La sociedad recurrente es titular de una autorización de depósito fiscal que recae sobre parte de sus instalaciones. El 1 de julio de 2008 presenta una comunicación a la Oficina Gestora informando de una modificación en dichas instalaciones de forma que tras las obras, se crea una tienda y un almacén de consumo físicamente separado de las instalaciones que tenían la calificación de depósito fiscal.

Si bien la Oficina Gestora no emite una autorización de modificación de las instalaciones hasta febrero de 2009, en la medida en que las obras de modificación de distribución de las instalaciones finalizaron en diciembre de 2008, es a partir de esa fecha cuando la Compañía empieza a realizar movimientos entre el depósito fiscal y las instalaciones que considera tienen la calificación de tienda o almacén a consumo, siendo así que dichos movimientos daban lugar a la ultimación del régimen suspensivo de impuestos especiales.

En este sentido, como consecuencia de una subida legalmente prevista del tipo impositivo aplicable al Impuesto sobre las Labores del Tabaco en enero de 2009, la Compañía procede a realizar numerosos

traspasos de mercancías desde las instalaciones que tenían la calificación de depósito fiscal hasta las que, a su juicio, tenían la consideración de tienda o almacén a consumo, con el objetivo de aplicar un tipo impositivo más reducido en la medida en que tales salidas daban, presuntamente lugar, a la ultimación del régimen suspensivo.

Sin embargo, la Inspección no comparte dicha opinión pues considera que en la medida en que dichos traspasos fueron realizados sin que la Compañía contase con la correspondiente autorización por parte de la Oficina Gestora, los mismos no dieron lugar a la ultimación del régimen suspensivo entendiendo que con independencia de las modificaciones físicas de las instalaciones, las mismas no tuvieron impacto a efectos de los impuestos especiales hasta la fecha de emisión de la correspondiente autorización.

La Compañía considera que de acuerdo con lo previsto en el artículo 40.7 del Reglamento de los IIEE, no era necesario contar con una autorización previa para entender producidas las modificaciones en sus instalaciones, siendo así que, a su juicio, lo único que exige este artículo es una comunicación a la Oficina Gestora de las modificaciones realizadas pero en ningún caso supedita su reconocimiento a la existencia de una autorización previa de forma tal que la calificación de las instalaciones como tienda o almacén a consumo no depende de la correspondiente autorización por parte de la Oficina Gestora sino del hecho de que se trate de instalaciones físicamente separadas del depósito fiscal lo que tuvo lugar a la fecha de finalización de las obras.

La Audiencia Nacional (en adelante, AN) considera que la cuestión objeto de debate se centra en determinar el tipo impositivo aplicable a las salidas de los bienes del depósito aduanero. Así, considera que si la salida de los bienes del depósito aduanero se produjo con motivo de su traslado a la tienda o almacén de consumo, la Compañía en tanto que sujeto pasivo del impuesto pudo aplicar un tipo impositivo menor que el tipo impositivo que hubiese resultado de aplicación en aquellos casos en los que, de acuerdo con el criterio de la Inspección, el devengo del impuesto se produjo con motivo del abandono de las instalaciones titularidad de la Compañía, entendiendo que tales instalaciones englobaban no solo el depósito fiscal sino también la tienda y/o almacén de consumo, en tanto en cuanto la Compañía no contaba con la correspondiente autorización.

La AN considera que en el caso de autos, el almacén y/o tienda no tienen la consideración de instalación independiente del depósito fiscal. Ello es así porque como se ha dicho en numerosas ocasiones, una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública, lo que no ocurría en el caso de autos. Así, en su Sentencia, la AN recuerda que de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013

*“[...] la ubicación dentro de los depósitos fiscales, de instalaciones en las que circula y almacena mercancía con el impuesto devengado, como es el caso de los Almacenes de Consumo y Tiendas analizados, no solo no se encuentra autorizada sino que está expresamente prohibida, tanto en las autorizaciones de los depósitos fiscales expedidas, como en la normativa vigente, salvo en el caso de las devoluciones de producto. Y que los traspasos internos de mercancía que se producen en el interior de los depósitos fiscales no originan el devengo del Impuesto, ya que dentro de los mismos la mercancía solamente puede circular en régimen suspensivo. El devengo del Impuesto se produce, en fechas posteriores, cuando la mercancía abandona las instalaciones del depósito fiscal. [...]”*

Conforme a esta jurisprudencia del TS y al contenido de la Resolución del TEAC recurrida, la AN concluye señalando que, a su juicio, del análisis conjunto de los hechos que obran en el expediente se desprende que el impuesto en cuestión se devengó en el momento de la salida de los bienes de las dichas instalaciones, al tener estas la consideración de depósito fiscal.

En cuanto a la afirmación de la Compañía conforme a la cual las modificaciones de las instalaciones surtieron efectos desde la fecha de finalización de las obras y no, desde la fecha de autorización por parte

de la Oficina Gestora, la AN concluye señalando que dada la trascendencia que tiene la fijación de los límites del depósito fiscal y las repercusiones para el devengo del impuesto, no puede admitirse que el sistema de modificación del mismo se base en simples comunicaciones, sino que es necesario comprobar por la Administración que se cumplen las exigencias de independencia a los efectos de que las instalaciones puedan funcionar como depósito fiscal. Ello implica que, hasta el día 20 de febrero de 2009 los movimientos entre el depósito fiscal y la tienda y el almacén de consumo no dieron lugar al devengo del impuesto por estar incluidas dichas instalaciones por la autorización de depósito fiscal.

## **2. Doctrina Administrativa de los Tribunales Económicos-Administrativos**

### **2.1. IVA**

#### **2.1.1 Resolución del TEAC, nº5359/2016, de 15 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

La entidad XY, S.L. (en adelante, XY) celebró un contrato el 12 de febrero de 2004 por el cual adquirió una estación de servicio de la sociedad AB, S.L. (en adelante, AB), por un precio de 1.592.682,08 euros más IVA al 16% (254.829,12 euros). Esta última transmitió dicha estación de servicio en julio de 2004 a la entidad ESNT, S.L.

Esta doble venta originó una serie de procesos judiciales en los ambos adquirentes reclamaban para sí el derecho de propiedad sobre la estación de servicio, finalizando el citado proceso con la declaración de titularidad a nombre de XY.

Así, AB emitió la factura por la venta de la estación de servicio con fecha 30 de octubre de 2009 a XY, quien procedió a deducirse las cuotas de IVA soportadas por importe de 254.830,19 euros en su autoliquidación de noviembre de 2009.

A juicio de la Inspección, las cuotas de IVA anteriormente mencionadas no serían deducibles ya que, a su juicio, la citada operación constituía un supuesto de no sujeción al amparo del artículo 7.1 de la Ley del IVA. Por todo ello, se procedió a minorar el importe de las cuotas de IVA soportadas y deducidas por importe de 254.830,19 euros lo que supuso, automáticamente una minoración de las cantidades de IVA soportado a compensar para períodos futuros por importe de 219.596 euros.

Asimismo, la Inspección consideró que no procedía efectuar la devolución de ingresos indebidos porque no le constaba que AB hubiese ingresado las cuotas de IVA repercutidas durante el año 2009 y porque, además, no existía perjuicio económico alguno derivado de la regularización en la medida en que el efecto de esta era susceptible de ser neutralizado por parte de ambas entidades, debiendo AB proceder al reembolso de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas.

El mismo día en que se firmaron las actas en disconformidad se le notifica a XY la apertura de un expediente sancionador que termina con la imposición de varias sanciones como consecuencia de la compensación de las cuotas de IVA objeto de regularización.

No estando conforme con el planteamiento de la Inspección, el reclamante interpuso la reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía alegando que la operación no constituía la transmisión de una unidad económica autónoma y que, de ser así, procedía reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por el IVA pagado.

Tras analizar el caso, el TEAR de Andalucía resolvió que i) era de aplicación el supuesto de no sujeción del IVA antes citado, ii) la Administración debió devolver los ingresos indebidos, y iii) que la sanción era conforme a derecho.

Si bien XY estaba conforme con el contenido de parte de la resolución, procedió a interponer el correspondiente recurso de alzada contra la misma, al entender que no procedía imponer sanción alguna al respecto. Por su parte, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el recurso de alzada ordinario, manifestando, en síntesis, que la liquidación había acordado precedentemente la no devolución de ingresos indebidos porque no se cumplían los requisitos previstos por el artículo 14.2 c) del Reglamento General de Revisión en la Vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005. En concreto, porque no se habían ingresado las cuotas repercutidas.

Por lo tanto, el TEAC debía resolver, dos cuestiones: por un lado si procedía o no la devolución de ingresos indebidos en aplicación del principio de regularización íntegra y, por otro, si la sanción impuesta era o no conforme a derecho.

Respecto a si resultaba o no procedente la devolución de ingresos indebidos, y en base a la Sentencia del TS de 3 de abril de 2008, el TEAC consideró que, en virtud del principio de regularización íntegra, no procedía aceptar el criterio de la Inspección de practicar liquidación para que se ingresen de nuevo las cuotas indebidamente deducidas junto con los correspondientes intereses de demora.

De la jurisprudencia del TS y de la doctrina del TEAC se deduce que la Inspección estaba obligada a comprobar si el contribuyente tenía derecho a la devolución de ingresos indebidos, para lo que debía haber efectuado las comprobaciones pertinentes de forma que este principio no implica automáticamente el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

En el caso de autos, el TEAC señala que no consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA.

Y, si bien no hay constancia de que la entidad AB hubiese declarado y/o ingresado cantidad alguna en concepto de IVA durante el ejercicio 2009, lo cierto es que el TEAC considera que no se ha acreditado que la entidad transmitente hubiese podido efectuar un ingreso por este concepto en períodos previos por lo que, si bien confirma la improcedencia de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas y no ingresadas, estima parcialmente el recurso interpuesto por el Director del Departamento, reponiendo actuaciones con el fin de que la Administración las labores de comprobación oportunas.

## **2.2. Aduanas**

### **2.2.1. Resolución del TEAC, nº 03184/2017, de fecha 15 de julio de 2019 (*Ver más*)**

Durante los ejercicios 2007 y 2008, así como a comienzos del 2009, la entidad recurrente importó artículos de tornillería procedentes de la República Popular China. Dichos artículos eran objeto de clasificación arancelaria en la partida 7318.15.10.99 referente a "los demás tornillos y pernos, incluso con sus tuercas y arandelas".



Tras la entrada en vigor del Reglamento (CE) 91/2009, de 26 de enero de 2009, por el que se impuso un derecho antidumping definitivo sobre las importaciones de determinados elementos de fijación de hierro o acero originarios de la República Popular China (en adelante, Reglamento (CE) 91/2009), la interesada pasó a declarar los citados artículos de forma separada, de tal forma que mientras los tornillos se declaraban en la partida 7318.15.81.99, las tuercas se incluían en la posición 7318.16.10.99.

Como consecuencia del cambio de partida declarada, la Inspección consideró que la mercancía importada debía de clasificarse bajo la posición arancelaria 7318.15, al tratarse de conjuntos compuestos por tornillos, tuercas y arandelas, las cuales constituyen una unidad a efectos de clasificación arancelaria. Todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el texto de la partida indicada, así como en las Reglas Generales Interpretativas 1, 2.a) y 6.

En su resolución, el TEAC recuerda los parámetros de clasificación sentados por la jurisprudencia conforme a los cuales:

- i) para determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, el criterio decisivo debe buscarse en sus características y propiedades objetivas;
- ii) las Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada, así como las del Sistema Armonizado, contribuyen de manera significativa a la interpretación del alcance de las diferentes partidas arancelarias, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho. El tenor de dichas notas debe ser conforme con las disposiciones de la Nomenclatura Combinada y no puede modificar su alcance. Si se pone de manifiesto que son contrarias al texto de las partidas de la Nomenclatura Combinada y de las notas de sección o de capítulo, las Notas Explicativas de la Nomenclatura Combinada no deben aplicarse; y,
- iii) el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicho producto, lo que debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste.

Teniendo en cuenta estos criterios, el TEAC llega a la conclusión de que los productos importados constituyen, a efectos arancelarios, una única mercancía y ello en base a los siguientes indicios:

- i. se pidieron de forma conjunta al proveedor, fijando un precio único para todo el conjunto;
- ii. en cada DUA coincide el número de tornillos, tuercas y arandelas importadas;
- iii. las mercancías se presentan conjuntamente para su despacho de importación;
- iv. antes de la entrada en vigor del Reglamento (CE) 91/2009, la propia interesada clasificaba los citados productos en la partida 7318.15; v) en las facturas se emplea en término "set";
- v. la entidad se limitaba a solicitar tornillos, tuercas y arandelas de una determinada medida, por lo que se ha de considerar que las tuercas importadas sí son compatibles con los tornillos importados y constituyen un conjunto con los mismos, con independencia de que las citadas tuercas puedan ser compatibles con otros tornillos distintos de aquellos que se importan; y, finalmente
- vi. la expresión "los demás tornillos con sus tuercas y arandelas" contenida en la partida 7318.15, no implica que deban tratarse de tuercas específicas para un tipo de tornillo especial, sino que se limita a indicar que cuando los tornillos sean importados con sus

tuercas y arandelas, el producto será considerado un conjunto y deberá clasificarse todo ello en la citada posición estadística.

La segunda cuestión analizada por el TEAC es la sostenida por el recurrente, en cuanto a si procede anular la liquidación impugnada en la medida en que el Reglamento (CE) 91/2009, fue derogado por el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/278, de la Comisión, de 26 de febrero de 2016, por el que se deroga el derecho antidumping definitivo establecido en el Reglamento (CE) 91/2009 (en adelante, Reglamento de Ejecución (UE) 2016/278) como consecuencia de la emisión de un informe por el órgano de solución de diferencias de la Organización Mundial de Comercio (en adelante, OMC). Así, la entidad recurrente sostiene que su derogación, le da el derecho a la aplicación retroactiva de la normativa anterior.

No obstante lo anterior, el TEAC señala que el propio Reglamento de Ejecución (UE) 2016/278 prevé su irretroactividad del mismo, señalando que la derogación de los derechos antidumping solamente producirá efectos a futuro, no pudiendo ser el fundamento que acredite el derecho al reembolso de los derechos percibidos.

Por otro lado, el TEAC señala que dicha derogación se acordó en base al contenido de un informe de la OMC, lo que implica que no es posible afirmar que dicho Reglamento fuese ilegal, a diferencia de lo que ocurre cuando el TJUE acuerda la ilegalidad de un Reglamento. El TEAC considera que los acuerdos de la OMC no constituyen normas con las que se pueda controlar la legalidad de los actos de las instituciones de la Unión, y por lo tanto, la Comisión, al acordar la derogación del Reglamento 91/2009, excluyó el reembolso de los derechos pagados en virtud de aquel.

Es por ello por lo que el TEAC considera que la derogación del citado Reglamento no da lugar a la aplicación retroactiva de la normativa anterior ni genera un derecho de reembolso de los aranceles previamente abonados, confirmándose la liquidación practicada.

### **2.2.2. Resolución del TEAC, nº 5356/2016, de fecha 15 de julio de 2019 (Ver más)**

Como consecuencia del inicio de unas actuaciones de comprobación e inspección, las autoridades aduaneras procedieron a dictar una propuesta de liquidación que traía causa en las conclusiones derivadas de la realización de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Oficina Europea de Luchas contra el Fraude (en adelante, OLAF), en colaboración con las autoridades competentes de Malasia. Dichas actuaciones tuvieron por objeto comprobar el origen de determinadas importaciones de elementos de fijación de hierro o acero, exportadas con destino a la Unión Europea acogiéndose al sistema de preferencias generalizada (SPG), bajo cobertura de los certificados expedidos por las autoridades malasias.

En el marco de dichas actuaciones, la Inspección consideró que la mercancía importada y sujeta a revisión era originaria de la República Popular China y no de Malasia, por lo que no procedía aplicar las correspondientes preferencias arancelarias por razón del origen.

En este sentido, en el informe emitido por la OLAF como consecuencia de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en Malasia, se acreditaba que los elementos de fijación de hierro o acero objeto de la regularización fueron exportadas desde la República Popular China con destino a Malasia, siendo reexportadas posteriormente desde Malasia a la Unión Europea sin realizar ningún tipo de transformación que permitiese adquirir origen preferencial. A juicio de la OLAF, esta operativa tenía como finalidad eludir la aplicación del derecho antidumping fijado para la exportación de los citados elementos de fijación desde la República Popular China con destino a la Comunidad.

Es por ello por lo que, teniendo en cuenta el contenido del referido informe, la Inspección acordó proceder a la liquidación de los correspondientes derechos arancelarios y de los derechos antidumping establecidos en el Reglamento (CE) 91/2009 del Consejo así como las cuotas de IVA a la importación en relación con la totalidad de las importaciones objeto de revisión.

Al igual que en el caso anterior, en esta resolución, el TEAC analiza los posibles derivados de la derogación de los derechos antidumping definitivos recogidos en el Reglamento (CE) 91/2009, en virtud de la entrada en vigor del Reglamento de Ejecución (UE) 2016/278, de la Comisión, de 26 de febrero de 2016, por el que se deroga el derecho antidumping definitivo establecido en el reglamento (CE) 91/2009 y aplicables a las importaciones de determinados elementos de fijación de hierro o acero originarios de la República Popular China.

Como se ha señalado anteriormente, este Reglamento de Ejecución (UE) 2016/278 preveía su irretroactividad, señalando que la derogación de los derechos antidumping solamente producirá efectos para el futuro.

El Tribunal manifiesta la necesidad de tener en cuenta la jurisprudencia del TJUE al respecto, que en casos similares al presente supuesto, procedió a desestimar la petición suscitada por el reclamante al entender que, en la medida en que la derogación de la norma trae causa en un informe emitido por el órgano de solución de diferencias de la OMC, no cabe concluir que el mismo fuese ilegal, por lo que no procede estimar las pretensiones de la reclamante, en base a la no irretroactividad del Reglamento en cuestión.

### **3. Doctrina Administrativa de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT)**

#### **3.1. IVA**

##### **3.1.1. Resolución de la DGT nº0026-19, de 08 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

La consultante es propietaria de un inmueble que va a ceder a una sociedad para su arrendamiento a clientes finales. Esta sociedad entregará los ingresos obtenidos por el arrendamiento descontada su comisión. Se cuestiona la sujeción al IVA de los servicios prestados por la entidad consultante y por la entidad gestora.

Partiendo de la premisa de que ambos son empresarios o profesionales a los efectos de IVA, la DGT señala que el arrendamiento tendrá la consideración de prestación de servicios de conformidad con el artículo 11. Dos. 2º Ley del IVA.

Por otra parte, la DGT recuerda que, de conformidad con el artículo 11. Dos. 15º Ley del IVA, cuando un empresario o profesional actúa en nombre propio en la mediación de los servicios de arrendamiento, debe considerarse que recibe y presta los servicios de arrendamiento por sí mismo. Por el contrario, cuando actúa en nombre ajeno debe entenderse que el servicio de arrendamiento es prestado directamente por el propietario al cliente final, y que el intermediario realiza una prestación de servicios de mediación, bien al propietario o a su cliente, o a ambos a la vez.

En la medida en que el arrendamiento de un inmueble se destine para su uso exclusivo como vivienda, el mismo estará sujeto y exento de conformidad con el artículo 20. Uno. 23º de la Ley del

IVA, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos que establece la normativa. En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento de IVA.

En el escrito de consulta se indica que, junto con el arrendamiento a realizar por la sociedad gestora a los clientes finales, se van a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Según reiterados pronunciamientos de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), tanto en el caso del propietario que arrienda un inmueble directamente, como en el caso de que lo explote una sociedad, cuando el arrendador se obligue a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios de arrendamiento de vivienda estarán sujetos y no exentos al IVA. En consecuencia, tanto el arrendamiento que hace la consultante a la sociedad gestora, como los que posteriormente lleve a cabo la sociedad gestora a sus clientes finales, estarán sujetos y no exentos del citado impuesto.

En tal caso, y siempre que los servicios de alojamiento objeto de consulta puedan ser considerados como alojamientos de turismo con servicios complementarios propios de hostelería, como así parece que sucede en los prestados por la sociedad gestora a los clientes finales, se aplicará el tipo impositivo del 10 % de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91. Uno. 2.2º de la Ley del IVA.

Por otra parte, en los casos en que exista una sociedad que intermedia en la gestión de los arrendamientos, cabe distinguir dos posibilidades, i) que la sociedad cesionaria del apartamento intermedie en nombre y por cuenta propia, o ii) que la sociedad cesionaria del apartamento intermedie en nombre y por cuenta ajena.

Si la sociedad cesionaria del apartamento intermedia en la gestión del arrendamiento a cambio de una comisión, implicando ello que la entidad mediadora actúa en nombre y por cuenta ajena, la mediadora deberá facturar el servicio de mediación al destinatario, que podrá ser el consumidor final o el propietario del inmueble arrendado. Dicha facturación corresponderá al servicio de mediación, que constituirá una operación sujeta y no exenta del impuesto y el tipo impositivo a aplicar será el 21%.

La operación de arrendamiento concluida entre el propietario y el usuario final en estos casos se regirá por lo previsto en el punto 2 anterior, siendo así que, en caso de que no se cumplan los requisitos previstos en el artículo 20. Uno. 23º de la Ley del IVA, se encontraría sujeta y no exenta al citado impuesto.

Sin embargo, en el caso de que la sociedad cesionaria intermediara en la gestión de arrendamientos del apartamento y actuara en nombre propio, como así parece deducirse del escrito de consulta, la tributación en el Impuesto sería la siguiente:

- El arrendamiento de la edificación concluido por la consultante propietaria con la entidad mediadora estará sujeto y no exento del IVA.
- Cuando el propietario arriende el inmueble a un intermediario para su explotación en nombre propio, sin acompañarlo de la prestación de servicios propios de la industria hotelera, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento de IVA y el tipo de gravamen para esta operación será el 21%.
- Por otra parte, el servicio de arrendamiento prestado por el intermediario se encontrará sujeto a IVA. Así que cuando se realice el arrendamiento junto con la prestación de los servicios complementarios propios de la industria hotelera en nombre propio al cliente final que hará uso de la vivienda, se encontrará sujeto y no exento a IVA, tributando al 10%.

### 3.1.2. Resolución de la DGT nº1717-19, de 09 de julio de 2019 ([Ver más](#))

La consultante es una asociación titular de dos fincas que acordó permutarlas libres de cargas con un Ayuntamiento, a cambio de otra finca del mismo valor y de una cantidad dineraria.

En este caso, la consultante mantendría el derecho de uso y disfrute de las fincas permutadas hasta que el Ayuntamiento satisficiera la indemnización señalada, debiendo la consultante hacerse cargo de los gastos de mantenimiento de las instalaciones hasta su entrega al Ayuntamiento, salvo que dicha entrega se dilatara por causas imputables a este. Habiéndose dilatado dicha entrega por causa imputable al Ayuntamiento, el mismo se ha comprometido a satisfacer una cuantía anual a la consultante por dicho mantenimiento.

Se cuestiona si la cuantía que debe satisfacer el Ayuntamiento a la entidad consultante por continuar realizando el mantenimiento de las instalaciones tiene naturaleza indemnizatoria o, por el contrario, se encuentra sujeta a IVA.

La asociación consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales para desarrollar una actividad empresarial o profesional mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso. En ese caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional estarán sujetas a IVA.

Por otra parte, el artículo 78 de la Ley del IVA preceptúa que la base imponible de dicho tributo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas, excluyendo las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones.

Respecto a la posible existencia o no de una prestación de servicios sujeta a IVA en el supuesto de hecho descrito, el TJUE ha venido declarando que el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios, y que la sujeción de una operación al mismo precisa la existencia de un acto de consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA. De esta forma, debe tenerse en cuenta, para que la operación de la que se deriva la indemnización quede sujeta al IVA, la naturaleza del compromiso asumido y que este compromiso suponga un acto de consumo.

De conformidad con lo anterior, los pagos anuales que va a realizar el Ayuntamiento a la entidad consultante en concepto de “resarcimiento del déficit de funcionamiento anual del mantenimiento básico de las instalaciones” no tendrían naturaleza indemnizatoria, en la medida en que tienen por objeto retribuir el mantenimiento de las instalaciones que va a realizar consultante a favor del Ayuntamiento, estando los mismos, por tanto, sujetos al IVA.

### 3.1.3. Resolución de la DGT nº1730-19, de 09 de julio de 2019 ([Ver más](#))

La consultante es una entidad mercantil dedicada al transporte de mercancías por carretera. En uno de sus servicios, el cliente retrasa la hora de carga de la mercancía y la entidad procede a facturar un importe por el tiempo de espera hasta la carga de la mercancía denominado "servicio de paralización". Se cuestiona sobre la tributación a efectos de IVA sobre el servicio descrito.

Es criterio reiterado de la DGT que, con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos de IVA, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto.

Es decir, habrá que analizar en cada caso concreto si el importe satisfecho por la entidad aseguradora se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

Respecto a la posible existencia o no de determinadas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al IVA, resultan de interés los criterios fijados por el TJUE en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95.

En este sentido, el TJUE señaló que, *“únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo”*.

Esta cuestión ya fue objeto de análisis por la DGT el pasado 27 de enero de 2006, mediante la emisión de una contestación vinculante a consulta con número de referencia VO167-06.

En dicha contestación, se cuestionaba la sujeción al IVA de los importes que tenían derecho a reclamar los transportistas en concepto de indemnización, al amparo de la Ley 16/1987, de Ordenación de Transportes Terrestres, en caso de realizar horas de espera mientras cargan o descargan la mercancía en cuestión.

Tras analizar la cuestión, la DGT concluyó que el importe de la indemnización por superar los tiempos de espera estipulados no constituye contraprestación por ninguna operación sujeta al Impuesto efectuada por el transportista y, por tanto, que el referido transportista no debía repercutir cuota alguna en concepto de IVA con ocasión del cobro de las cantidades mencionadas.

Por tanto, y sin ningún otro elemento de prueba relativo a la naturaleza de las cantidades cobradas por la entidad consultante en concepto de “paralización”, no se debe repercutir cuota alguna con ocasión del cobro de aquellas cantidades no forman parte de la base imponible de ninguna operación sujeta a IVA.

#### **3.1.4. Resolución de la DGT nº1733-19 de 09 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

El consultante es un Ayuntamiento que en 2006 adjudicó una unidad subterránea de propiedad municipal a una mercantil bajo condición resolutoria de que la adjudicataria no construyese un aparcamiento y urbanizase la totalidad de la cubierta.

Dicha condición se ha cumplido y el contrato va a resolverse procediéndose a la restitución del inmueble al Ayuntamiento consultante y éste procederá a devolver el importe satisfecho originariamente menos un 20% que retendrá en concepto de indemnización. Se plantea si es posible recuperar la cuota de IVA que en su momento se devengó como consecuencia de la entrega del inmueble.

En relación con los supuestos de modificación de la base imponible que se regulan en el artículo 80 de la Ley del IVA, se determina que, entre los supuestos que pueden originar la modificación de la

base imponible del IVA, se encuentran la ineficacia total o parcial de las operaciones gravadas o la alteración del precio de estas con posterioridad a su celebración.

En el supuesto objeto de consulta, en el que como consecuencia de la resolución total de la operación entre el Ayuntamiento consultante y la sociedad adjudicataria, ésta va a devolver al Ayuntamiento la finca adquirida, debe entenderse que tal entrega no constituye una entrega de bienes a efectos del IVA y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terreno) que en su día se realizó, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no.

Siempre y cuando la operación principal hubiese estado sujeta a IVA, debe producirse una modificación íntegra de la base imponible del impuesto devengado por la entrega original del inmueble. A tal fin, se debe expedir y remitir al destinatario la correspondiente factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.

De acuerdo con lo expuesto, el Ayuntamiento consultante deberá expedir y entregar factura rectificativa a la entidad adjudicataria por la resolución de la operación de compraventa, debiendo la misma reunir los requisitos contenidos en el artículo 15 del real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, como consecuencia de la modificación de la base imponible por resolución de la operación contenida en el correspondiente contrato.

Por lo que se refiere a la rectificación en sí, la DGT recuerda que el plazo de cuatro años habilitado al efecto deberá computarse desde que tenga lugar la resolución del contrato o causa que deje sin efecto la operación, de conformidad con el artículo 89. Uno de la Ley del IVA.

En definitiva, considerando que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, será el Ayuntamiento transmitente quien deberán rectificar, a través de la expedición de una factura rectificativa, la repercusión efectuada como consecuencia de la entrega original del inmueble, regularizando la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores, hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. Asimismo, el Ayuntamiento estará obligado a reintegrar el importe de las cuotas inicialmente repercutidas a la entidad consultante que las soportó.

Respecto a la indemnización por incumplimiento de contrato, el TJUE declaró que el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios, y que la sujeción de una operación al mismo precisa la existencia de un acto de consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA.

En el supuesto objeto de consulta cabe considerar que, en la medida en que dicha indemnización tiene como objeto compensar los daños y perjuicios ocasionados al consultante como consecuencia del incumplimiento contractual del adquirente, la misma no constituye la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA y, por tanto, no deberá repercutirse el Impuesto con ocasión de la percepción de la citada cantidad.

### **3.1.5. Resolución de la DGT nº1800-19, de 11 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

La entidad consultante, sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción plena de las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio de su actividad, llevó a cabo la permuta de determinadas fincas de su propiedad por derechos de aprovechamiento urbanístico de un Ayuntamiento. En 2015 se constituyó una Junta de Compensación para llevar a cabo la urbanización de las mencionadas unidades de aprovechamiento urbanístico, aunque, si bien se han satisfecho ya unos gastos de

urbanización, a fecha actual no se han iniciado las labores de urbanización material de los terrenos. La entidad consultante tiene intención de transmitir ahora los derechos de aprovechamiento urbanístico a otra entidad mercantil.

Se cuestiona la sujeción, y en su caso exención de la transmisión en virtud del artículo 20. Uno. 2º de la Ley del IVA, así como la posibilidad de renuncia a dicha exención.

La entidad consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del IVA estando sujetas al citado tributo las operaciones que realice en el desarrollo de su actividad económica. Partiendo de dicha premisa, la transmisión de terrenos es una operación sujeta al IVA que, no obstante, puede estar exenta de conformidad con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, 2º de la Ley del IVA.

En este sentido, la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial puede realizarse en tres momentos diferentes, siendo sus efectos distintos en cada caso:

- Antes de iniciar el proceso urbanizador, en cuyo caso, el objeto de la entrega serán terrenos rústicos.
- Una vez iniciado éste o ya finalizado, teniendo los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados.
- El objeto de la transmisión pueden ser solares o bien terrenos edificables por contar con la pertinente licencia urbanística para edificar.

En el primer y segundo caso, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención. En otro caso, si la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física de este ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al IVA, no podrá estar exenta al citado impuesto.

En el último caso, la entrega puede tener por objeto solares o bien terrenos aptos para la edificación por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar. De conformidad con lo anterior, no podrá aplicarse la exención del artículo 20. Uno. 2º de la Ley del IVA.

En el supuesto objeto de consulta la DGT señala que, si bien se han satisfecho gastos de urbanización, no se ha iniciado la transformación física de los terrenos, por lo que estaríamos ante el primero de los tres supuestos planteados, estando la transmisión sujeta a IVA pero exenta en virtud del artículo 20. Uno. 2º de la Ley del IVA.

### **3.1.6. Resolución de la DGT nº1885-19, de 18 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

La consultante es una persona física que ha arrendado un local de su propiedad incluyendo un período de carencia durante el que el arrendatario se compromete a la realización de obras de acondicionamiento. Se plantea la cuestión sobre si dicha operación se encontraría sujeta al IVA y, en su caso, base imponible y devengo del impuesto.

La sujeción al IVA debe analizarse en base a la interpretación que realiza el TJUE de la Directiva del IVA, de la que se deduce que, para poder calificar una operación como realizada a título oneroso, únicamente se exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo.



Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Por tanto, el arrendamiento de un inmueble debe considerarse efectuado a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado entre el propietario de un inmueble y el arrendatario del mismo, este último se obliga a asumir unos determinados gastos, tal y como sucede en el caso objeto de consulta.

En definitiva, el consultante deberá repercutir a la sociedad arrendataria el IVA correspondiente a los meses de carencia en los que no se satisface la renta pactada por el arrendamiento, fijándose en este caso la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 79 de la Ley del IVA.

Si no existiera vinculación entre las partes que intervienen en la operación, la base imponible de una prestación de servicios de arrendamiento, durante los meses en que se pacta que el arrendatario no satisfaga la renta correspondiente al mismo, estaría constituida por el valor que el arrendador atribuye a los servicios que pretende obtener y ha acordado realizar el arrendatario. Esta cantidad parece corresponderse con el importe de los gastos de las obras de adecuación que han acordado realizar en el local.

En n relación con el devengo, señala la DGT que la contraprestación del arrendamiento está constituida por la renta periódica que ha de satisfacer el arrendatario, así como por las obras que éste se ha comprometido a realizar, y que quedarán como mejora en el local arrendado propiedad del arrendador.

De acuerdo con el artículo 75 de la Ley del IVA, en la operación descrita en la consulta el IVA se devengará cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. Esto es, cuando resulten exigibles las rentas monetarias que debe satisfacer el arrendatario durante el periodo de vigencia del contrato. En el caso de que no se haya determinado el momento de su exigibilidad, el devengo se producirá a 31 de diciembre, por la parte proporcional del valor de las obras realizadas por el arrendatario en el denominado periodo de carencia, desde su inicio hasta dicha fecha.

### **3.1.7. Resolución de la DGT nº1970-19 de 29 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

La entidad consultante es una sociedad civil constituida en 1987 mediante documento privado que se aportó a la Agencia Tributaria para solicitar el CIF y dar de alta las actividades económicas. La sociedad se dedica actualmente al comercio al por menor de calzados. Hasta el 31 de diciembre de 2015, la sociedad tributó en el régimen de atribución de rentas en el IRPF y recargo de equivalencia en IVA. Debido a los cambios normativos, a partir de 2016 la sociedad es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades al tener objeto mercantil y personalidad jurídica.

Se consulta si, en caso de que la sociedad civil decidiese transformarse en sociedad limitada, se produciría una entrega de bienes sujeta a IVA como consecuencia de la transmisión de su activo a la nueva sociedad mercantil.

La DGT considera que siempre y cuando los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, su transmisión quedará no sujeta al IVA al amparo del artículo 7. 1º de la Ley del IVA.

Por el contrario, si la transmisión abarca exclusivamente la cesión de activos empresariales sin acompañarlos de la estructura organizativa de factores de producción necesaria para el desarrollo de una actividad empresarial, se concluirá que dicha transmisión constituye una mera cesión de bienes que quedaría sujeta a IVA, debiendo el transmitente repercutir el IVA sobre el destinatario de la operación.

Por aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia, y de conformidad con las disposiciones establecidas al amparo del artículo 154 apartados dos y tres de la Ley del IVA, la sociedad civil consultante no estará obligada a efectuar la liquidación ni el pago a la Hacienda Pública de las cuotas repercutidas por tales operaciones cuando éstas tengan como objeto bienes o derechos utilizados exclusivamente por la sociedad civil consultante transmitente en la realización de una actividad a la que resultó aplicable el régimen del recargo de equivalencia, con la única excepción de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas a IVA.

### **3.1.8. Resolución de la DGT nº2183-19, de 14 de agosto de 2019 ([Ver más](#))**

Las entidades consultantes, una entidad financiera y dos filiales dedicadas a la actividad inmobiliaria, están inmersas en un proceso de reestructuración empresarial por el que tres de sus entidades filiales dedicadas a la actividad inmobiliaria van a realizar una reestructuración empresarial. Cada una de ellas va a realizar una aportación de parte de sus activos inmobiliarios junto con los medios necesarios para su gestión a una sociedad de nueva creación. Se cuestionan la tributación de la reestructuración a efectos del IVA.

La nueva redacción del art 7. 1º de la Ley del IVA clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl, y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo, para calificar una determinada operación como de no sujeta al IVA se requiere:

- Que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente.
- Que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

De conformidad con lo anterior, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de elementos transmitidos por cada sociedad sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión por cada una de las sociedades consultantes un conjunto de activos inmobiliarios junto con la subrogación en el contrato de gestión inmobiliaria (que presta los servicios de administración, gestión y comercialización de los inmuebles).

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7. 1º de la Ley del IVA que determinan la no sujeción al Impuesto.

Es necesario señalar que el hecho de que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, que puedan funcionar de manera autónoma, se efectúe en fases sucesivas, motivado, como en este supuesto, por la especial complejidad y volumen de la operación a realizar, no desvirtúa la naturaleza de la operación siempre que dichas transmisiones sucesivas se realicen en el marco del mismo contrato de transmisión y estén debidamente identificadas en el mismo.

Por tanto, la transmisión de activos en una determinada fase estará no sujeta al Impuesto siempre y cuando se produzca la transmisión de los restantes elementos que conforman la citada universalidad de bienes en fases posteriores. En caso contrario, es decir, si finalmente existiesen activos o elementos que no se llegasen a transmitir y que fueran esenciales para considerar el conjunto como una universalidad de bienes capaz de funcionar de manera autónoma, habría que proceder a la rectificación de la tributación correspondiente a las fases anteriores, pues se trataría de operaciones sujetas al Impuesto.

Por otra parte, la entidad adquirente de los negocios referidos anteriormente se subroga en la posición del transmitente, ya que el objetivo de la no sujeción establecida en el artículo 7.1º de la Ley del IVA es garantizar la continuidad en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional sin necesidad de asumir el coste financiero implícito en la mecánica de ingreso y deducción propia del Impuesto.

Por tanto, la subrogación también afecta al derecho a la deducción del adquirente ya que el mismo se subroga en la posición de transmitente a los efectos de lo previsto en los artículos 92 a 114 de la Ley del IVA.

### **3.1.9. Resolución de la DGT nº2240-19 de 20 de agosto de 2019 ([Ver más](#))**

La entidad consultante es partícipe en una Sociedad Agraria de Transformación, sin que su grado de participación le permita ejercer directa o indirectamente el control sobre la toma de decisiones.

A su vez, dicha Sociedad Agraria de Transformación es socio mayoritario de una Sociedad Limitada, que ha sido declarada judicialmente en concurso voluntario, adeudando a la consultante varias facturas por servicios sujetos a IVA.

La consultante plantea la posible modificación de las correspondientes bases imponibles en los términos previstos en el artículo 80, tres y cinco de la Ley del IVA, habida cuenta de la vinculación tanto directa como indirecta existente entre la consultante y la concursada.

El citado precepto señala la posibilidad de solicitar la modificación la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al IVA no haga efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte el auto de la declaración de concurso. Dicha modificación deberá efectuarse dentro de un plazo de dos meses desde que se produzca la puesta de manifiesto a la administración concursal de la existencia de tal crédito.

Sin embargo, el artículo 80. Cinco. de la Ley del IVA establece una regla especial que impide la aplicación del precepto mencionado y ello por no ser posible la modificación de la base imponible cuando se trata de créditos entre personas o entidades vinculadas.

De la información objeto de consulta se infiere el nexo o vinculación entre la consultante y la sociedad concursada, por lo que de conformidad con los artículos citados no procede la modificación de la base imponible.

### 3.1.10. Resolución de la DGT nº V2258-19, de 20 de agosto de 2019 ([Ver más](#))

El consultante es una persona física propietaria de un inmueble formado por un bajo y una primera planta, que se encuentra en su totalidad arrendado para el ejercicio de una actividad empresarial. Una entidad mercantil promotora de un edificio de oficinas, previa agrupación con fincas colindantes, le ofrece permutar el derecho de vuelo de dicha finca a cambio un local comercial en el futuro edificio. Se plantea la sujeción al IVA de estas operaciones.

De acuerdo con la doctrina asentada de la DGT, en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a los efectos IVA.

En primer lugar, la entrega del derecho de vuelo se encontrará sujeta a IVA siempre que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional.

El segundo lugar, la entrega de la edificación terminada se considerará contraprestación de la entrega del derecho de vuelo anteriormente referido. Al contrario de lo que sucede con la entrega del vuelo, esta entrega puede estar o no sujeta al IVA en función de la condición de su propietario. No obstante, la entrega de la edificación terminada constituirá, en la práctica totalidad de los casos, una operación sujeta y no exenta a IVA, al considerarse primera entrega.

Por último, señala la DGT que la entrega del derecho de vuelo además constituirá un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento al IVA.

En cuanto al momento del devengo del IVA, la entrega del derecho de vuelo por parte del adquirente de la construcción futura constituye un pago a cuenta en especie. En consecuencia, el IVA se devengará con motivo de dicho anticipo, de conformidad con el artículo 75 Dos de la Ley del IVA. Además, el devengo del Impuesto conlleva la obligación de repercutir el Impuesto sobre el destinatario de la operación a través de la expedición y entrega de la correspondiente factura.

Por último, en lo referente a la base imponible del pago a cuenta, coincidirá con la de la entrega de la edificación futura, no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta, fecha que se tomará como referencia para la aplicación del artículo 79.Uno, hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez haya finalizado su construcción.

## 3.2. Aduanas

### 3.2.1. Resolución de la DGT nº 0029-19 de 28 de agosto de 2019 ([Ver más](#))

Una sociedad no residente en el Territorio Aduanero de la Unión (en adelante, TAU) y con establecimiento permanente en Barcelona, vende productos a un cliente con domicilio fiscal en Canarias, entregando la mercancía en condiciones de entrega DDU (mercancía entregada, derechos no pagados) en Getafe. Tanto el transporte de la mercancía como la logística corre por cuenta de un transitario. Se plantea si el cliente canario puede tener la condición de exportador de la mercancía.

La DGT recuerda que, a efectos aduaneros, un envío de mercancías desde la Península o Islas Baleares a las Islas Canarias, tiene la consideración de “expedición” de mercancías a otra parte del territorio aduanero con independencia de que, a efectos de IVA dicha operación tenga la consideración de exportación.

Es por ello que, a su juicio, las entregas entre la consultante y sus clientes establecidos en las Islas Canarias que determinen un envío de los bienes con destino a las Islas Canarias estará sujeto pero exento de IVA con independencia de la persona que figure como exportador en el DUA de exportación.

El Reglamento (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) no 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (en adelante, RDCAU) establece, en su artículo 1, apartado 19, que tendrá la consideración de exportador la persona que tenga la facultad para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del TAU, siendo este un elemento de hecho que deberá ser acreditado caso por caso y por cualquier medio de prueba admitido en derecho, atendiendo, fundamentalmente, a los acuerdos y las condiciones que regulan la relación comercial entre la partes intervinientes.

Sentado lo anterior, la DGT argumenta que cuando no sea de aplicación el apartado primero del artículo 1.19 del RDCAU, tendrá la consideración de exportador cualquier persona establecida en el TAU que sea parte en el contrato en virtud del cual las mercancías vayan a ser conducidas fuera de ese territorio.

Así, en atención a las notas explicativas del Anexo sobre las orientaciones de exportación publicadas por la Comisión Europea, la DGT establece que, si una persona no reúne los requisitos establecidos por la legislación aduanera de la Unión para poder ser exportador, las partes del contrato deberán realizar acuerdos contractuales para establecer quien es la persona responsable de conducir las mercancías fuera del TAU y, por consiguiente, para identificar quien tendrá la consideración de exportador.

### 3.2.2. Resolución de la DGT nº0025-19 de 4 de julio de 2019 ([Ver más](#))

La consultante es una mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto (en adelante, TAI) que va a adquirir en dicho territorio mercancías en condiciones de entrega FCA (Free Carrier o Franco transportista, lugar convenido) en las instalaciones del proveedor. Las mercancías van a ser transportadas por un transportista contratado por el propio consultante desde dichas instalaciones hasta el puerto de salida para su exportación definitiva fuera de la Comunidad.

El consultante pregunta si el proveedor de las mercancías puede tener la condición de exportador, así como la sujeción y, en su caso, la posible exención del IVA a las referidas entregas.

Al igual que en el caso anterior, la DGT se remite al artículo 1, apartado 19 de RDCAU y señalar que será exportador toda persona que tenga la facultad para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del TAU, siendo este un elemento de hecho que deberá ser acreditado caso por caso y por cualquier medio de prueba admitido en derecho, atendiendo, fundamentalmente, a los acuerdos y las condiciones que regulan la relación comercial entre la partes intervinientes.

Cuando no sea de aplicación el RDCAU, la DGT recuerda que tendrá la consideración de exportador cualquier persona establecida en el TAU que sea parte en el contrato en virtud del cual las mercancías vayan a ser conducidas fuera de ese territorio.

Por su parte, la DGT, entiende que a los efectos del IVA, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas a lo dispuesto en la LIVA, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

En la operación descrita, la DGT señala que concurren dos operaciones distintas: una, la efectuada por el fabricante a la consultante y, otra, la efectuada por la consultante a favor de su cliente establecido fuera de la Comunidad Europea, siendo diferente el tratamiento fiscal de estas operaciones.

Así, la entrega efectuada por el fabricante a la consultante no estará exenta debiendo repercutir el fabricante a la consultante el importe del IVA que grava la entrega de bienes que realiza en su favor.

Por su parte, la entrega efectuada por la consultante a favor de su cliente establecido fuera de la Comunidad Europea estará exenta de IVA, con la condición de que dichos bienes sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad por la consultante o por un tercero.

En este mismo supuesto, si el transporte de los bienes fuera del TAU, estuviese vinculado a la primera entrega de bienes, la venta entre el fabricante y la consultante estaría exenta.

En este sentido, la DGT reitera que la vinculación del transporte a la primera entrega de bienes podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar como exportador de los bienes el fabricante.

En el supuesto del transporte que expide las mercancías fuera del TAU, la DGT se remite a su doctrina en relación con las ventas en cadena de bienes destinados a la exportación, en la que se considera la primera entrega efectuada por el proveedor establecido en el TAI estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera del TAU se vincule a dicha entrega y, además, si estos mismos bienes son objeto de varias transmisiones con anterioridad a su expedición fuera del TAI, las entregas que tengan lugar con posterioridad a la primera entrega estarán exentas.

En conclusión, la DGT dictamina que las entregas realizadas por el fabricante en el TAI están únicamente exentas de IVA cuando el fabricante sea el que formaliza, como exportador, el DUA de exportación al estar la consultante establecida en el TAI.

### 3.2.3. Resolución de la DGT n<sup>o</sup>V1799-19 de 11 de julio de 2019 ([Ver más](#))

La consultante es una sociedad de consultoría que representa a distintas entidades que ostentan la condición de operador económico autorizado de una Zona Franca situada en el territorio de aplicación del impuesto.

La consultante pregunta el tratamiento en el IVA de i) la introducción de mercancías en la Zona Franca, tanto procedentes de otro Estado miembro como procedentes del territorio de aplicación del impuesto; ii) los servicios de almacenamiento o maquila prestados a clientes de los operadores autorizados y que tengan por objeto los bienes de sus clientes, no vinculados al régimen de Zona Franca y; iii) la adquisición de una maquinaria previamente adquirida en el territorio de aplicación del impuesto y destinada a ser instalada y utilizada en las instalaciones de un operador situadas en la Zona Franca.

La DGT concluye que las entregas de bienes sujetas a IVA estarán exentas del impuesto en la medida en que éstos estén destinados a ser vinculados a la zona franca. Los operadores económicos autorizados para operar en una zona franca no vendrían obligados a soportar la repercusión del impuesto.

Respecto de los servicios de almacenamiento o de maquila que sean realizados en el TAI y tuvieran por objeto bienes que no se vinculan al régimen de zona franca, éstos estarán sujetos y no exentos del IVA.

Finalmente, la DGT señala que la adquisición en el TAI de una maquinaria por parte de un operador autorizado para operar en la zona franca con el objeto de instalarla y utilizarla en sus instalaciones situadas en dicha zona franca debe indicarse que la entrega efectuada por el proveedor de dicha maquinaria estará sujeta y exenta únicamente cuando, de conformidad con la normativa aduanera, pueda dicha maquinaria quedar efectivamente vinculada al régimen de zona franca.

#### **3.2.4. Resolución de la DGT n<sup>o</sup>V1645-19 de 3 de julio de 2019 ([Ver más](#))**

La empresa consultante se va a dedicar al ensamblaje de bicicletas. Los elementos a ensamblar se adquieren, en su mayoría, fuera de la Unión Europea. El montaje se realiza en el TAI y, una vez ensambladas, las bicicletas se venden tanto en el mercado español como en el resto de la Unión Europea, esperando en el futuro exportarlas también a territorios terceros.

El consultante pregunta sobre la posible aplicación de una exención de aranceles a la importación de las piezas, así como tratamiento de las operaciones a efectos del IVA.

La DGT entiende que, en atención a lo dispuesto en la LIVA, la empresa consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, quedando sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

La adquisición de piezas de bicicletas procedentes de terceros países supone la realización de una operación de importación de bienes sujetas al IVA. Por su parte, si dichos componentes procedieran de otro Estado miembro constituirán adquisiciones intracomunitarias de bienes, igualmente sujetas y exentas del IVA.

Por su parte, cuando la entidad que planteó la consulta realice entregas de los bienes que son objeto de la operación, y no sean objeto de expedición o transporte se considerarán realizadas en el TAI.

Asimismo, estarán sujetas al IVA las entregas de bicicletas transportadas o expedidas a otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que las entregas tengan por destinatario a un particular u otra persona cuyas adquisiciones intracomunitarias estén no sujetas, siempre que no se exceda el volumen anual para el total de estas operaciones que fije en cada caso la legislación del correspondiente Estado miembro de destino.

En relación con los tributos que recaen sobre el comercio exterior, la DGT señala que la aplicación de los derechos de importación depende de la clasificación arancelaria de la mercancía importada y de su origen.

A este respecto, la DGT recuerda que la clasificación arancelaria de una mercancía en una partida determinada comprende los artículos incompletos o sin terminar, siempre que esta presente ya las características esenciales de un artículo completo o terminado, así como los artículos desmontados o sin montar que puedan considerarse como artículos completos o terminados.

Por lo tanto la DGT concluye que, las partes y accesorios de bicicletas importados se clasificarían en la partida correspondiente a las bicicletas terminadas.

### 3.3. Impuestos Especiales

#### 3.3.1. Resolución de la DGT nº 1278-19, de 5 de junio de 2019 (Impuesto sobre Hidrocarburos) (*Ver más*)

La empresa consultante se dedica al alquiler de grupos electrógenos de su propiedad y, junto a dicha cesión, suministra el carburante necesario para su funcionamiento.

La consultante se plantea por un lado, la posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos y por otro, la posibilidad de facturar al arrendatario el gasóleo consumido, puesto que la retribución del alquiler de los grupos electrógenos está compuesta por el precio de la cesión temporal más el precio correspondiente al suministro del gasóleo.

La DGT entiende que el motor del grupo electrógeno puede utilizar gasóleo bonificado como carburante cuando la función del grupo electrógeno sea producir electricidad y no propulsar un artefacto a la vista de lo dispuesto en el artículo 54.2 de la LIIEE.

Además el artículo 106.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que solo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido, los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, teniendo la consideración de consumidores finales las personas y entidades que reciban el gasóleo bonificado para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, de conformidad con lo dispuesto en la LIIEE.

Así, la DGT argumenta que el arrendador de una maquinaria que no dirija ni se responsabilice de la utilización del gasóleo que aquélla consume, no tiene la consideración de "consumidor final. Será por tanto el arrendatario que utilice el gasóleo bajo su responsabilidad el que esté facultado para recibir, como consumidor final, el gasóleo bonificado.

La DGT considera que, si la empresa arrendadora se hace cargo de los suministros de carburante y factura gasóleo bonificado al arrendatario, esta deberá estar autorizada como detallista o como titular de un almacén fiscal. Ello no impide que la arrendadora utilice gasóleo bonificado para sus propias necesidades, como sería el caso, del gasóleo consumido en las demostraciones de funcionamiento que realiza de los equipos o del gasóleo utilizado para el mantenimiento de los equipos o de aquellos otros usos permitidos que efectúe la empresa arrendadora bajo su propia responsabilidad.

Por tanto, cuando el arrendatario reciba, por cuenta del arrendador- intermediario las entregas de gasóleo bonificado realizadas por el titular del almacén fiscal, la DGT considera que no se altera la consideración como consumidor final del arrendatario, el cual se responsabiliza de su utilización.

Por último, sobre la posibilidad de poder facturar el carburante suministrado al arrendatario estima la DGT que la obligación de repercutir (una única vez, al ser el Impuesto monofásico), corresponde al sujeto pasivo suministrador.

En conclusión, en el desarrollo de su actividad ordinaria, el titular de un almacén fiscal o de un establecimiento detallista no es sujeto pasivo del impuesto, en la medida en que ha recibido el gasóleo bonificado con repercusión de las cuotas devengadas, efectuadas por el titular del depósito fiscal que le haya suministrado.



### 3.3.2. Resolución de la DGT nº 1856-19, de 17 de julio de 2019 (Impuesto sobre la Electricidad) *(Ver más)*

La consultante es una comercializadora de electricidad que realiza el suministro de ésta a empresas intensivas en electricidad.

La consultante se plantea la cuestión de cómo debe computarse el tipo impositivo mínimo fijado en el art 99.2 de la ley de Impuestos Especiales y, en el supuesto de que para determinados suministros de electricidad los consumidores finales contraten directamente los peajes de acceso con el distribuidor y la entrega de energía se la realice un comercializador, quien debe comprobar y aplicar el tipo impositivo mínimo regulado en el art 99.2 de la LIIEE.

Conforme a lo dispuesto en el articulado de la LIIEE, el beneficio fiscal aplicable a la electricidad destinada a riegos agrícolas, a actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5% del valor de la producción y a la energía eléctrica suministrada a las embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo, no puede ser tal que la cuota íntegra resultante de la aplicación del tipo impositivo sobre la base liquidable implique que el importe a repercutir en concepto de Impuesto Especial sobre la Electricidad sea inferior a 0,5 euros por megavatio-hora.

Por otro lado, cuando los consumidores finales contraten directamente los peajes de acceso con el distribuidor y la entrega de energía se la realice un comercializador, la DGT considera que los suministros efectuados por un comercializador a un consumidor final, se facturan dos conceptos que forman parte de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad: potencia contratada y cantidad de energía suministrada. En ambos conceptos se suele incluir el coste de los peajes.

A este respecto, la estructura del peaje o de las tarifas de acceso consiste en una fórmula compuesta por un término de potencia, un término de energía activa y, si corresponde, un término de energía reactiva.

Así, la DGT entiende que cuando el consumidor final solo contrate el suministro con el comercializador, éste no tiene por qué saber cuál es la potencia que el consumidor final tiene contratada a efectos de peajes de acceso con el distribuidor, de forma que lo único que podría saber con certeza el comercializador, es el término variable del peaje de acceso que es la energía consumida por la parte regulada variable del peaje.

Por otra parte, el distribuidor en estos supuestos sólo conoce el coste de los peajes que factura al consumidor final, desconociendo el precio de la energía que el consumidor final hubiese pactado libremente con el comercializador y por supuesto el consumo real de energía eléctrica del período, por lo que, en estos casos, el distribuidor deberá aplicar en su facturación el tipo impositivo establecido en el apartado 1 del artículo 99 de la LIIEE.

El comercializador, por tanto, deberá verificar que la cuota resultante para cada suministro no es inferior a las cuantías reguladas en el artículo 99.2 de la LIIEE. No obstante, cuando no se disponga de estos datos, cabe la posibilidad de que el total de cuotas repercutidas al consumidor a través de las facturas del comercializador y distribuidor fuese superior a la que resultase de una única factura en la que se incluyeran ambos servicios (entrega electricidad y peaje) y en estos casos, el consumidor final podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos por el exceso de cuota repercutida.

### 3.3.3. Resolución de la DGT nº 1857-19, de 17 de julio de 2019 (Impuesto sobre Hidrocarburos) (*Ver más*)

Se plantean los requisitos que debe cumplir un depósito fiscal.

El depósito fiscal es el establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, puede almacenarse, recibirse y, en su caso transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Las condiciones y requisitos que deben cumplirse para que sea considerado como tal, se encuentran en el Reglamento de Impuestos especiales que determina, las operaciones que pueden realizarse en un depósito fiscal, las instalaciones donde pueden autorizarse depósitos fiscales, los requisitos en materia de forma y fondo para lograr la autorización para operar como depósito fiscal, la comprobación por los servicios de inspección y la inscripción del depósito en el registro territorial de la oficina gestora.

La DGT dispone que es competente para la contestación de las consultas tributarias escritas respecto del régimen y clasificación o calificación tributaria que corresponda a los obligados tributarios consultantes pero que corresponde al centro gestor valorar en cada caso si un establecimiento, en función de los datos aportados por el solicitante, permite cumplir los requisitos previstos por la normativa para lograr la autorización que permita a un establecimiento operar como depósito fiscal de hidrocarburos.

Los comentarios expuestos contienen aspectos informativos, sin que constituyan opinión profesional o asesoramiento jurídico alguno, no incluyendo necesariamente opinión de sus autores. Si está interesado en obtener información adicional o aclaración sobre el contenido, puede ponerse en contacto con nosotros en el número de teléfono +34 917 813 300 o bien mediante correo electrónico a [belen.palao@andersentaxlegal.es](mailto:belen.palao@andersentaxlegal.es).