



Boletín Informativo

Junio 2012

I. NOTAS INFORMATIVAS FIDE

II. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

Normativa estatal

Normativa autonómica

III. ACTUALIDAD

IV. NOTICIAS FIDE

V. OPINIÓN DESTACADA

VI. ANÁLISIS Y NOVEDADES NORMATIVAS

VII. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

NOTAS INFORMATIVAS

Futuras modificaciones de la Ley y Reglamento de los IIEE

Principales cambios previstos consecuencia de la ley de presupuestos para 2012

Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2012, presentado en las Cortes Generales

Mediante la publicación y futura aprobación de estos Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, se pretende reducir el déficit del país y alcanzar la cifra de déficit exigida por la Unión Europea. Entre las medidas que no afectan directamente al déficit del estado, pero que se van a modificar, destaca la posible derogación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, impuesto que en el año 2008 había recibido dictámenes motivados desfavorables de la Comisión Europea y sobre el que planea una cuestión de inconstitucionalidad.

Según se puede observar en las Disposiciones Finales Duodécima y la Disposición Final Vigésima del Proyecto de Presupuestos Generales, por las que se modifican respectivamente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Antecedentes

Los principales cambios que la Ley de presupuestos establece en la fiscalidad de los hidrocarburos son los siguientes:

1. Desde el 1 de enero de 2013, derogación del IVMDH (Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos).
2. Modificación del IIEE sobre Hidrocarburos, mediante la creación de un tramo estatal y un tramo autonómico, por ahora con un tipo impositivo exactamente igual al del IVMDH, que se suman al tipo estatal existente hasta este momento.
3. Se mantiene la devolución por Gasóleo Profesional en las mismas cantidades y tipos que hasta ahora, pero en vez de aplicarse sobre el IVMDH, pasará a ser aplicable sobre el tipo especial estatal y autonómico del IIEE Hidrocarburos (en las comunidades en que exista devolución).
4. Por último se mantiene la previsión legal de quitar el tipo cero en IIEE sobre Hidrocarburos en los biocarburantes, previsión plasmada actualmente en los epígrafes 1.13, 1.14 y 1.15 del artículo 50.1 de la LIS (Ley Impuestos Especiales).

Modificaciones previstas en la Ley y Reglamento IIEE

Los cambios que se van a producir en los textos legales siguientes:

1. Ley 38/92 de los Impuestos Especiales
2. RD 1165/95 del Reglamento de los Impuestos Especiales

Con respecto a la Ley, se van a modificar los artículos, 7, 8, 18, 50, 50 bis, 51 bis, 52, 52 bis, ya que obedecen a cuestiones de carácter general, como son el devengo del impuesto, tipos tributarios, etc.

Con relación al Reglamento de los IIEE se modificarán los artículos, 1, 13, 13 bis, 40, 43, 44, 50, 105, 108, 108 bis, 108 quáter, 109 y 112, recogiendo las modificaciones con relación a las nuevas obligaciones para los contribuyentes.

Las modificaciones principales en las que el Departamento de Aduanas e IIEE está trabajando en estos momentos las podemos resumir en los siguientes puntos:

1. Nuevos tipos tributarios

Se establece un nuevo tipo tributario para el IIEE que tendrá tres componentes:

- TEG: Tipo Estatal General
- TEE: Tipo Estatal Especial
- TA: Tipo autonómico

Se trata de sustituir el IVMDH, que va a desaparecer, por un tipo tributario especial con la finalidad de no perder capacidad de recaudación.

Esta propuesta significará la existencia de un único impuesto sobre los combustibles y carburantes, el impuesto especial sobre hidrocarburos, teniendo un tipo tributario en función de la Comunidad Autónoma en que se efectúe el suministro. En consecuencia, es necesario establecer un nuevo sistema de gestión del tributo.

2. Creación de un nuevo responsable tributario

Se crea un nuevo Sujeto pasivo, además del que establece la Ley vigente. Este nuevo Sujeto Pasivo es el "Distribuidor que suministre a otras Comunidades Autónomas". Se le va a denominar REEXPEDIDOR, siendo responsable del impuesto de todos los suministros que realice.

Como Sujeto Pasivo del Impuesto deberá hacer la correspondiente declaración de ingreso del TA de los suministros efectuados a otras Comunidades Autónomas al tipo tributario correspondiente a su Comunidad y en su caso, cuando la Comunidad de destino tenga un tipo menor solicitar la devolución de lo ingresado.

3. Creación y modificación de declaraciones y otras obligaciones

Se crean los siguientes modelos tributarios:

MODELO 581.- Modelo de declaración de ingreso del IIEE, sustituye al Modelo 564, donde se recogen los nuevos tipos tributarios.

MODELO 582.- Declaración liquidación de los suministros por cada Comunidad Autónoma.

Será a su vez necesario inscribirse en la Oficina Gestora como REEXPEDIDOR (suministrador de varias comunidades Autónomas). La contabilidad de existencias de los establecimientos también sufrirá cambios con el objetivo que se puedan contabilizar los diferentes regímenes tributarios de los suministros autonómicos. Se producirán cambios en el modelo 570 de operaciones para todos aquellos distribuidores que sean titulares de un depósito fiscal.

4. Sistema EMCS en la circulación interna

A partir del 1 de enero de 2013 se establecerá el sistema EMCS para amparar la circulación de los productos en régimen suspensivo, bonificado o exento, con excepción de la circulación por el procedimiento de ventas en ruta.

Este sistema es el actualmente utilizado con carácter obligatorio para la circulación intracomunitaria. Consiste en que antes de la salida del producto el expedidor emite un borrador de DA electrónico, simultáneamente la aduana correspondiente al establecimiento emite un código denominado ARC que deberá figurar en cualquier albarán o documento (no sujeto a modelo) que expida el expedidor y que acompañará al vehículo en su circulación. Una vez llegue a su destino el receptor notificará electrónicamente a la Aduana su recepción, procediéndose a ultimar la circulación.

El cambio significa la no utilización del soporte papel en la circulación de los productos excepto para las ventas en ruta y los destinatarios finales con impuesto devengado.

Barcelona, 13 de junio de 2012

Medidas fiscales, gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera y declaración tributaria especial.

Órdenes HAP/1181/2012, por la que se aprueba el modelo 250, y la HAP/1182/2012, por la que se aprueba el modelo 750, que corresponden al Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera y a la Declaración tributaria especial, respectivamente.

Gravamen especial (modelo 250)

Normativa reguladora: Disposición adicional decimoquinta del TRLIS, añadida por el artículo 1. Segundo, del Real Decreto-ley 12/2012 (BOE 31-3) y modificada por el Real Decreto-ley 14/2012 (BOE 21-4).

- Da la posibilidad de no integrar en la base imponible del Impuesto de Sociedades (IS) los dividendos de fuente extranjera y las rentas derivadas de transmisión de participaciones de entidades no residentes, devengados hasta el 30 de noviembre de 2012, si se cumplen los requisitos del artículo 21.1 para que se pueda aplicar la exención para evitar la doble imposición económica internacional, aunque la entidad esté localizada en un territorio de nula tributación o en un paraíso fiscal.
- La opción pasa por satisfacer un 8% de los dividendos o de las rentas de la transmisión.
- El devengo del reparto de beneficios se produce el día del acuerdo de distribución de beneficios y en la transmisión de valores el día en el que se produce la misma.
- El plazo para presentar el modelo e ingresar es de 25 días naturales después del devengo. Por lo tanto, como sólo se puede aplicar a devengos hasta el 30 de noviembre, el último día será el 25 de diciembre.
- La presentación se realiza, únicamente, por Internet y la puede efectuar el obligado tributario o un colaborador social. El ingreso se realiza obteniendo el NRC de la entidad bancaria.

- En el caso de transmisión de valores, si anteriormente se hubiese deducido fiscalmente una corrección valorativa de los mismos, se producirá la reversión de dicha corrección que habrá de tributar al tipo aplicable a la entidad.
- Se puede acompañar a esta declaración la documentación adicional que se crea conveniente presentándola en el registro electrónico de la AEAT.

Declaración tributaria especial (modelo 750)

Normativa reguladora: Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 (BOE 31-3) que fue modificado por la Disposición final tercera del Real Decreto-ley 19/2012.

- Da la posibilidad, a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto de Sociedades (IS) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) titulares de bienes o derechos que no se correspondan con rentas declaradas en dichos impuestos, de presentar una declaración y regularizar con ella su situación tributaria.
- La titularidad de los bienes o derechos ha de ser, en general, anterior al 31-12-2010 y, en el caso de personas o entidades que tributen por el IS o el IRNR con EP, si su período impositivo no coincide con el año natural, han de ser titulares antes de la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes del 31 de marzo pasado.
- Para realizar esta regularización habrá que presentar la declaración identificando los bienes o derechos aflorados y satisfacer el 10% del importe del valor de adquisición de los mismos.
- Aunque la declaración, en general, la han de presentar los titulares jurídicos de los bienes o derechos, se da la posibilidad de que regularicen los titulares reales de los mismos si no coinciden con los titulares jurídicos (siempre que estos no residan en nuestro país) y lleguen a ostentar la titularidad jurídica antes de 31-12-2013.
- Cuando los bienes o derechos adquiridos con rentas no declaradas se hubieran transmitido antes del 31-12-2010 (o de la fecha límite correspondiente si se trata de sociedades) se ha declarar el bien o derecho que se posea en esa fecha y no el primitivo.
- Cuando se trate de dinero en efectivo, para demostrar la titularidad a 31-12-2010 basta con la manifestación a través del modelo 750 y con su depósito en una cuenta bancaria de la que sea titular el declarante.
- El importe a declarar es el valor de adquisición de los bienes o derechos:
 - Si los bienes o derechos se han adquirido sólo en parte con rentas no declaradas, se declarará como valor de adquisición sólo el importe de esas rentas no declaradas.
 - Los depósitos en cuenta se declararán por el saldo a 31-12-2010, aunque podrán declararse por el existente en fecha anterior, siempre que la diferencia no se hubiera destinado a adquirir otro bien o derecho que se declare por esta vía.
 - Las cantidades en efectivo se valorarán por el importe depositado en una entidad bancaria para cumplir con el requisito de regularización antes mencionado.

- Efectos de la declaración tributaria especial:
 - Se entienden regularizadas las rentas no declaradas que no superen el importe declarado y que correspondan a la adquisición de bienes o derechos declarados.
 - El importe que se declara tendrá el carácter de renta declarada a efectos de las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF o del descubrimiento de elementos ocultos en el IS.
- Esta declaración no tiene efectos en otros impuestos como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el IVA o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- El modelo de declaración será el 750 y ha de presentarse, obligatoriamente, por vía telemática, pudiendo hacerla el propio declarante o un colaborador social. A dicha declaración puede acompañarse cualquier documentación adicional que justifique o aclare la identificación de los bienes o derechos, su titularidad o la adquisición con determinadas rentas. Para el pago se utilizará el NRC suministrado por la entidad bancaria.
- El plazo de presentación de la declaración o de las complementarias, en su caso, finaliza el 30 de noviembre próximo.

Barcelona, 5 de junio de 2012

.....

Nuevos tipos del IVMDH en Andalucía

Se establecen nuevos tipos del IVMDH en Andalucía con aplicación inmediata

A PARTIR DEL 23 DE JUNIO DE 2012

DECRETO –LEY 1/2012, de 19 de junio, de Medidas Fiscales, Administrativas, Laborales y en materia de Hacienda Pública para el reequilibrio económico-financiero de la Junta de Andalucía.

Los referidos tipos de gravamen serán los siguientes:

- a) Gasolinas: 48 euros por 1.000 litros.
- b) Gasóleo de uso general: 48 euros por 1.000 litros.
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 6 euros por 1.000 litros.
- d) Fuelóleo: 2 euros por tonelada.
- e) Queroseno de uso general: 48 euros por 1.000 litros.

Barcelona, 22 de junio de 2012

.....

ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

Normativa Estatal

Orden HAP/725/2012, de 12 de abril, por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio

Se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B.O.E. 14 de abril de 2012

Real Decreto-ley 16/2012, de 20 de abril (+)

De medidas urgentes para garantizar **la sostenibilidad** del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones.

B.O.E. 24 de abril de 2012

Otras normas

Convenio entre el Reino de España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China

Para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Hong Kong el 1 de abril de 2011.

B.O.E. 14 de abril de 2012

Convenio entre el Reino de España y la República de Armenia

Para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 2011.

B.O.E. 17 de abril de 2012

Real Decreto-ley 14/2012, de 20 de abril

De medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo.

B.O.E. 21 de abril de 2012

Orden HAP/848/2012, de 26 de abril

Se reducen para el período impositivo 2011 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

B.O.E. 27 de abril de 2012

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril

Se aprueba la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

B.O.E. 30 de abril de 2012

Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo

Sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero

B.O.E. 12 de mayo de 2012

Orden HAP/1023/2012, de 11 de mayo

Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

B.O.E. 17 de mayo de 2012

Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo

De medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.

B.O.E. 26 de mayo de 2012

Normativa Autonómica**Comunidad Autónoma de Cataluña****Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos**

Se aprueba la ley de medidas fiscales, financieras y administrativas y de **creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos** para 2012.

B.O.E. 6 de abril de 2012

Normativa País Vasco**Normativa Foral de Álava****Orden Foral 22/2012, del Consejo de Diputados de 27 de marzo**

Se aprueba el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales asociados al programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "Vitoria- Gasteiz Capital Verde Europea 2012".

B.O.T.H.A. 4 de abril de 2012

Norma Foral 7/2012, de 23 de abril.

Se modifica la Norma Foral 46/1989 de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

B.O.T.H.A. de 2 de mayo de 2012

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2012, del Consejo de Diputados del 22 de mayo.

Se adaptan a la normativa tributaria alavesa diversas **modificaciones introducidas** en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

B.O.T.H.A. de 30 de mayo de 2012

Normativa Foral de Bizkaia

Orden Foral 852/2012, de 16 de abril

Se aprueba el modelo IDP de denuncia pública en materia tributaria.

B.O.B. 23 de abril de 2012

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2012, de 17 de abril

Se crea la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y se regulan las sedes electrónicas de la Administración Foral de Bizkaia.

B.O.B. 24 de abril de 2012

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 83/2012, de 24 de abril.

Se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

B.O.B. de 8 de mayo de 2012

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 94/2012, de 15 de mayo.

Se modifican diversos reglamentos tributarios.

B.O.B. de 22 de mayo de 2012

Norma Foral 3/2012, de 23 de mayo.

Se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

B.O.B. de 30 de mayo de 2012

Norma Foral 4/2012, de 23 de mayo.

Se modifica la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

B.O.B. de 30 de mayo de 2012

Normativa Foral de Gipuzkoa

Orden Foral 287/2012, de 2 de abril

Se aprueba el modelo 030 de declaración de alta en el censo de obligados tributarios y de modificación del domicilio, de datos personales y de contacto.

B.O.G. 10 de abril de 2012

Decreto Foral Norma 2/2012, de 8 de mayo.

Se introducen modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

B.O.G. de 14 de mayo de 2012

Norma Foral 2/2012, de 14 de mayo.

Se modifica la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

B.O.G. de 21 de mayo de 2012

Decreto Foral 24/2012, de 15 de mayo.

Se modifica el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

B.O.G. de 24 de mayo de 2012

Decreto Foral 25/2012, de 22 de mayo.

Sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas.

B.O.G. de 29 de mayo de 2012

ACTUALIDAD

FIDE Asesores Legales y Tributarios

Cataluña opta por la subvención en vez de la devolución del tramo autonómico del IVMDH
Mientras la mayoría de comunidades autónomas están instaurando de manera progresiva la devolución de sus tramos autonómicos del IVMDH, la Generalitat Catalana se ha decidido por la vía de la subvención.

El Departament de Territori y Sostenibilitat y las principales asociaciones de transporte de mercancías y viajeros por carretera han llegado a un acuerdo para canalizar hasta 190.000 millones de euros de ayudas para paliar los efectos del céntimo sanitario. La subvención se realizará por cada tarjeta de transporte del vehículo.

CODIGASOIL

Propuesta de CODISGASOIL ante la próxima reforma del reglamento del los Impuestos Especiales

Ante los problemas que en la práctica supone la obligación que el destinatario sea el firmante de la recepción del gasóleo bonificado, CODIGASOIL propone la posibilidad de que las notas de entrega, así como la declaración de consumidor final pueda ser firmada por una persona diferente y que represente al destinatario (artículo 46 de la Le/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.)

1.- ARTICULO 106.4: NOTAS DE ENTREGA:

Los problemas que en la práctica está sucediendo con la obligación que el destinatario sea el firmante de la recepción del gasóleo bonificado, nos motiva solicitar una revisión del sistema de acreditación. Es una práctica habitual, que la persona que firma el documento de recepción sea una persona distinta a la consignada en la nota de entrega. Los motivos suelen ser diversos y son consecuencia de varias incidentes, como puede ser:

- El destinatario no se encuentre en su domicilio en el momento de la descarga del producto.
- La persona destinataria haya fallecido y sea de imposible conocimiento por el distribuidor.
- Cuando se realiza un suministro a una empresa, muy difícilmente receptiona el gasóleo la persona con poder suficiente.
- En ocasiones las firmas de las notas de entrega son distintas a las que figuran en el DNI original del receptor

Estas y otras situaciones hace imposible en la práctica el cumplimiento estricto del artículo 106.4 por parte de los distribuidores. CODIGASOIL propone la posibilidad de que las notas de entrega, así como la declaración de consumidor final pueda ser firmada por una persona diferente y que represente al destinatario (artículo 46 de la Le/2003, de 17 de diciembre General Tributaria).

Otra posibilidad sería que no se necesitase la firma del receptor, siendo exclusivamente válida la declaración del expedidor distribuidor, sin perjuicio incuestionable de las responsabilidades por declaraciones falsas o inexactas.

En todo caso, se propone la siguiente redacción al artículo 106.4 del RD 1165/95

4. Consumidores finales.

Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición, ante el proveedor **por si mismos o mediante representante**, mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (N.I.F.). No obstante, cuando pretendan recibir el gasóleo mediante importación o por procedimientos de circulación intracomunitaria deberán inscribirse en la oficina gestora correspondiente al lugar de consumo del gasóleo y acreditarán su condición de autorizados mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial.

2.- EL SISTEMA EMCS :

La dificultad en la instauración de este sistema de circulación en al ámbito interno, desde el punto de vista de la actividad de la distribución de gasóleo, estriba fundamentalmente en la cuestión sobre el procedimiento a seguir en las entregas directas de gasóleo bonificado.

Efectivamente si partimos de la base que la circulación, a excepción de la venta en ruta, se debe realizar por el sistema EMCS, las entregas directas amparadas con Documento de acompañamiento, como por ejemplo, las entregas de gasóleo bonificado, cuyos destinatarios no poseen CAE, presentarán problemas en todo aquello concerniente con las aceptaciones y notificaciones y ello fundamentalmente por:

- Los destinatarios no poseen CAE
- Los destinatarios en ocasiones no pueden disponer de la firma digital (Colegios, Hospitales, etc.)

Para evitar estos problemas y conseguir la implementación del sistema EMCS, se propone en estos casos la posibilidad que:

- Sea el expedidor distribuidor el que comunique la aceptación en el sistema EMCS, el que deberá acreditar a requerimiento de la inspección con un documento de recepción debidamente firmado por el destinatario.
- Sea el destinatario mediante la aceptación en el sistema informático móvil del distribuidor. Es habitual, que los vehículos de reparto de gasóleo lleven incorporado un sistema informático con el que expiden sus documentos e incluso se firma digitalmente por el receptor. El distribuidor en este caso deberá comunicar a la Oficina gestora los destinatarios que se acogen a este régimen de aceptación.

3.- DEVOLUCIÓN DEL TRAMO AUTONÓMICO:

El sistema propuesto consiste en la devolución del IIEE (autonómico) pagado por el sujeto pasivo expedidor, al Sujeto Reexpedidor y una vez que ha realizado el suministro en una comunidad autónoma distinta a la de su establecimiento.

Como consecuencia del procedimiento de devolución, el Sujeto Reexpedidor deberá soportar unos costes financieros adicionales muy significativos, que sin duda afectarán a la libertad de mercado y a la libre competencia haciendo más ventajoso que el suministro se efectúe desde aquella Comunidad Autónoma en que se realice el consumo.

CODIGASOIL, propone la posibilidad que las devoluciones sean automáticas, sin perjuicio de las correspondientes revisiones por parte de los Servicios de Inspección.

4.- CAPACIDAD DE ALMACENAMIENTO ARTÍCULO 1.2 DEL RD 1165/95:

Es práctica habitual y por razones evidentemente logísticas, que muchos distribuidores efectúen eventualmente cargas completas de sus vehículos como preparativo de sus ventas en ruta. Con esta práctica, si ocurre que los tanques de almacenamiento se encuentran completos de producto, los saldos que arrojan los libros contables son superiores a su capacidad de almacenamiento. La inspección, ante esta situación, está proponiendo en la actualidad la liquidación de cuotas de estos excesos.

Ante esta situación, y en aras a una mejor optimización de la logística de los centros de distribución, CODIGASOIL, propone la siguiente modificación del artículo 1.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales:

2. Almacén fiscal. El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este Reglamento, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general. **Se considerará comprendidos en el establecimiento los productos que se hallen en los vehículos preparados para su expedición y que se encuentren en el interior de aquellos.**

5.- SUMINISTROS DESDE UN CAE HF A OTRO CAE HF CUANDO PERTENEZCAN A LA MISMA EMPRESA O GRUPO.

En opinión de CODIGASOIL no es del todo afortunada la redacción del Artículo 13.7 que parece que limita los suministros desde una instalación con Código HF a otra instalación del mismo código. A este respecto consideramos:

- El artículo 13.7 se refiere exclusivamente a los establecimientos que de acuerdo con la Ley del sector de hidrocarburos realicen suministros a instalaciones fijas. Por su parte, la normativa del Sector de hidrocarburos, cuando regula la actividad de distribuidor remite cuando se refiere a los establecimientos, a la IP02, y esta autoriza el suministro a otras instalaciones.
- Esta cuestión es del todo lógica, ya que supondría una verdadera desigualdad competitiva con respecto a los operadores, que también sus establecimientos cumplen con la IP02, y que actúan en el mismo mercado del consumidor final. Hay que hacer especial referencia, que la el artículo 13.7 se refiere a los establecimientos y no a distribuidores /operadores.

El Mundo

27/04/2012

El Gobierno subirá en 2013 el IVA y los impuestos especiales

El ministro de Economía y Competitividad, Luis de Guindos, ha anunciado que los “impuestos al consumo” -el IVA y los impuestos especiales- subirán el próximo año para recaudar 8.000 millones de euros y cumplir el objetivo de déficit el próximo año.

Para recaudar 8.000 millones de euros

- Guindos: subir impuestos en ‘entornos depresivos’ acelera la caída
- La recaudación serviría para reducir la imposición sobre el trabajo
- Esta medida ha sido recomendada por el Fondo Monetario Internacional

El ministro de Economía y Competitividad, Luis de Guindos, ha anunciado que los “impuestos al consumo” -el IVA y los impuestos especiales- subirán el próximo año para recaudar 8.000 millones de euros y cumplir el objetivo de déficit del próximo año.

“Se va a producir una modificación de la estructura de la imposición en España, con una reducción de la imposición sobre el trabajo y un aumento sobre la imposición al consumo”, ha afirmado De Guindos tras el Consejo de Ministros.

El ministro de Economía no ha concretado durante la rueda de prensa posterior al Consejo si con el consumo se refería al IVA, a los impuestos especiales, como carburantes, tabaco y alcohol, o ambos.

Sin embargo, en un corrillo con periodistas tras la rueda, ha confirmado que se trata de ambos. La subida del IVA que realizó el anterior Gobierno, del 16% al 18%, generó unos ingresos extras al Estado de 6.500 millones de euros.

El Gobierno había reiterado durante la campaña electoral y tras su llegada al poder que no haría una subida del impuesto.

El ministro ha remarcado que el FMI pedía “reducir la imposición sobre el trabajo”, con lo que ha apuntado a que la subida de impuestos indirectos se compensará con bajadas en otros apartados.

Asimismo, ha argumentado que “el problema de la elevación de la imposición indirecta en entornos depresivos es que acelera la caída, por ello se hace en 2013”.

De Guindos afirmó hace un mes que no subiría el IVA

El Gobierno cree que con las medidas presentadas a Bruselas, la economía crecerá 8,6 puntos porcentuales entre 2012 y 2020. Es decir, un punto por año, según Guindos.

EFE

15/06/2012

El Gobierno aplicará el 'céntimo verde' para ingresar 1.500 millones

El grueso de la reforma energética lo soportarán los consumidores y los contribuyentes. La citada reforma incluye un recargo en los carburantes, el llamado céntimo verde; una subida del impuesto de la electricidad, y una tasa general a la producción. Con ella, el Ejecutivo quiere aportar 4.300 millones al sistema. (+)

El Ministerio de Industria ultimaba ayer el real decreto-ley con el que abordará la segunda fase de la llamada reforma energética para acabar con el déficit de tarifa. El proyecto normativo, que incluye esencialmente medidas fiscales, podría ser aprobado hoy por el Consejo de Ministros, según distintas fuentes del sector, aunque no se descarta que su aprobación se aplase a la reunión del próximo viernes, dado que los técnicos del ministerio que dirige José Manuel Soria seguían rematándolo ayer por la tarde.

Según las mismas fuentes, la reforma incluiría tres grandes medidas fiscales: la aplicación del llamado céntimo verde; un incremento del impuesto de la electricidad (medida esta que reconoció ayer Soria), y una tasa general sobre cualquier tipo de generación. Con todo ello, el Gobierno de Rajoy pretende aportar al sistema eléctrico 4.300 millones de euros, lo que ayudaría a poner coto al déficit de tarifa. La primera fase de la reforma, aprobada el pasado 30 de marzo, supuso una subida de las tarifas de 1.640 millones de euros y un recorte de los ingresos de las eléctricas de otros 940 millones, esencialmente de la distribución.

Respecto a la primera medida, se trata de un recargo en el impuesto de hidrocarburos de entre tres y cuatro céntimos por litro de carburante, con el que se pretende ingresar unos 1.500 millones de euros. Las petroleras se han opuesto con uñas y dientes a la introducción del llamado céntimo verde, pues, aunque lo repercutirán en el precio final a los usuarios, temen que esta subida tenga un efecto negativo sobre la demanda y, cada año, en el impuesto de sociedades que pagan.

Aunque los impuestos no son finalistas, se sobreentiende el compromiso del Gobierno para destinar los citados 1.500 millones a sufragar, por ejemplo, el coste de las primas de las renovables, que suponen más de un tercio de los costes de la tarifa de acceso. De esta manera, el sector petrolero haría su contribución a los objetivos medioambientales de la Unión Europea para 2020 y el coste del fomento de las energías limpias recaería no solo en los consumidores eléctricos, sino también en los usuarios del transporte.

Una segunda medida, que avanzó ayer de un modo confuso el titular de Industria, consiste "en un incremento de la imposición indirecta que grava la generación de energía". Fuentes próximas al Gobierno aseguran que se trata de un aumento del impuesto especial de la electricidad (actualmente del 5% de la factura) que, en teoría, grava la producción eléctrica y que las empresas repercuten en la factura a sus clientes. La recaudación se la llevan después las comunidades autónomas.

Dado que todos los impuestos especiales son repercutibles, los consumidores soportarían cualquier subida de este tributo, que se sumarían además a los inevitables incrementos de la tarifa. El Gobierno podría modificar este gravamen para que sus ingresos los cobre el Estado o este y las comunidades en dos tramos distintos. También este dinero iría a las arcas públicas, pero no directamente a recortar el déficit de tarifa.

Una tercera medida que se baraja es el establecimiento de una tasa general a la producción eléctrica, que, por ser tasa, sí sería finalista y se quedaría en el sistema eléctrico. Esta tasa gravaría cualquier tipo de producción

(incluso la renovable). También en este caso su coste podría ser trasladado por las empresas al precio final de la energía, salvo la nuclear, la hidráulica y cierta renovable, que, frente a la térmica de carbón y gas, no influyen en la fijación del precio en el mercado mayorista (pool).

EFE

08/06/2012

Las petroleras advierten de que un "céntimo verde" dañará la economía

La Asociación Española de Operadores de Productos Petrolíferos (AOP) ha rechazado hoy un aumento de los impuestos a los carburantes "para financiar otra forma de energía", en alusión a un posible "céntimo verde" para resolver el déficit de tarifa eléctrica, y ha advertido de que perjudicaría la economía.

En un comunicado, la AOP advierte de que una decisión de este tipo elevará los costes y dañará la competitividad, y señala que las subidas impositivas aprobadas desde 2008 ya se han traducido en un incremento de 10,3 céntimos en cada litro de gasolina, equivalente a una subida del 18 %, y de 9,2 céntimos o un 20 % en el gasóleo.

En las últimas semanas se ha especulado sobre la imposición de un "céntimo verde" en los carburantes para contribuir a financiar el coste de las renovables y atajar el problema del déficit de tarifa eléctrica, un desfase generado al ser los ingresos del sistema insuficientes para cubrir sus costes.

"No existe ninguna justificación medioambiental para que se recargue un producto energético, como los carburantes, para financiar a otra forma de energía, va en contra de la eficiencia energética y económica", advierte la patronal antes de confiar en que el Gobierno defenderá el interés general para resolver el problema del déficit eléctrico.

La AOP también argumenta que, si se comparan los impuestos especiales soportados por los dos sectores, el esfuerzo fiscal en los carburantes "es de aproximadamente cinco veces el de la electricidad".

La patronal añade que estas "asimetrías" se reflejan en los datos de recaudación de la Agencia Tributaria en 2010 se recaudaron por 11.085 millones de euros por impuestos de carburantes frente a los 1.370 millones de euros de los impuestos especiales de electricidad.

El sector petrolero, añaden, ya está realizando un importante esfuerzo para el cumplimiento de los objetivos de incorporación de energías renovables con los biocarburantes. Y subrayan que no existe ningún precedente en los países de la OCDE de un subsidio cruzado de esa naturaleza.

El sistema EMCS será obligatorio para la circulación interna de alcohol e hidrocarburos.

Con toda seguridad, a partir de enero de 2013, la circulación de los productos objeto de los impuestos especiales, alcohol e hidrocarburos, será obligatorio realizarlo por EMCS. Este sistema permite el control de la Administración en la circulación de las mercancías sin utilizar el soporte papel. Actualmente se utiliza para la circulación intracomunitaria de estos productos.

En el ámbito interno, será obligatorio en las expediciones en régimen suspensivo, en supuestos de tipo reducido, con excepción de la venta en ruta, y los supuestos de exención. <http://www.emcs.es/Emcs/Inicio.html>

NOTICIAS FIDE

FIDE con las energías renovables

FIDE inicia su colaboración con la empresa dedicada a las nuevas energías limpias NewLeapEnergy, que trabaja en las aplicaciones energéticas de un novedoso material, el grafeno.



New Leap Energy pretende aportar una nueva solución limpia, eficaz y barata al problema energético mundial. New Leap Energy tiene la gestión en exclusiva de una PATENTE MUNDIAL capaz de producir toda la energía que se necesite. El definitivo Generador autónomo de energía 100% renovable que proporciona la cantidad de energía que se necesita en cada momento. Su generador no tiene una forma definida y ello les permite adaptarlo a cualquier objeto sin modificar su diseño.



OPINIÓN DESTACADA

En relación al probable incremento del impuesto sobre el alcohol, FIDE considera que, posiblemente, los beneficios que se obtendrán no serán tan favorables como se pretende.

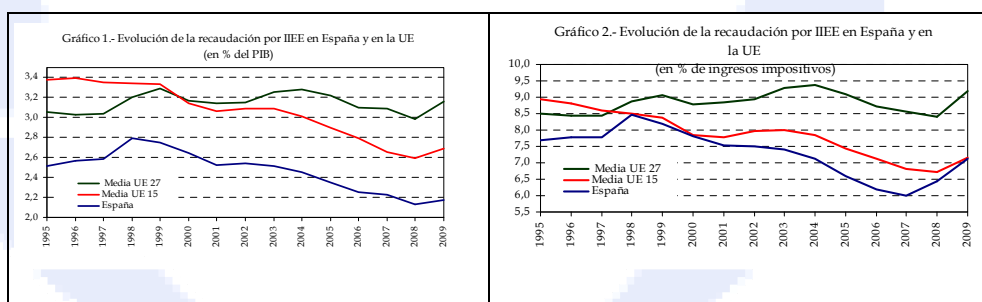
Adelantándose a los acontecimientos, la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS) realizó a finales del año anterior un detallado estudio donde ya apuntaban este extremo.

¿qué puede reportar un aumento de la fiscalidad en el alcohol y el tabaco?

José Félix Sanz, Desiderio Romero y Begoña Barruso

Resumen resultados: La propuesta de incrementar un 10% los Impuestos Especiales sobre Alcohol y Tabaco recaudaría, en el mejor de los casos, un máximo de 268 millones de euros anuales. Junto a este reducido impacto recaudatorio, su implantación aumentaría ligeramente la desigualdad en la distribución del gasto familiar y reduciría apreciablemente la progresividad y el poder redistributivo del sistema de impuestos indirectos español.

En la mayoría de los países existen determinados bienes que además de soportar los impuestos indirectos generales se hacen merecedores de una carga fiscal adicional a través de los llamados impuestos especiales (*excise duties*). Utilizando los datos de 2009, último ejercicio para el que existe información homogénea en la Unión Europea, la presión fiscal por impuestos especiales en España se sitúa en el 2,2% frente al 2,7% de la UE-15 y el 3,2% de la UE-27. Como se puede observar en el Gráfico 1, desde 1998 en España y 1999 en los agregados de la UE, el peso de los impuestos especiales respecto del PIB inicia una tendencia decreciente. El Gráfico 2 ilustra el peso de la recaudación por impuestos especiales en el total de la recaudación impositiva. Desde 1995 el peso de los impuestos especiales se ha reducido año a año, aunque para España en 2007 se observa un repunte.



Fuente: Comisión Europea (2011): Taxation trends in the European Union

Concentrando nuestra atención en las accisas sobre las labores de tabaco vigentes en 2011, la Tabla 1 y el Gráfico 3 recogen los tipos impositivos soportados en los países de la UE. Tomando como referencia los cigarrillos, el impuesto sobre las labores del tabaco (expresado como porcentaje del precio medio ponderado) en España es elevado (64,63%), siendo el tipo específico muy reducido (el segundo más bajo después de Italia) y el tipo *ad valorem* (el 57%) el más alto. Diríamos, por tanto, que en el caso de las labores del tabaco, y

particularmente en el de los cigarrillos, España se encuentra con una carga fiscal indirecta por impuestos especiales relativamente alta, aunque con una componente específica desproporcionadamente reducida.

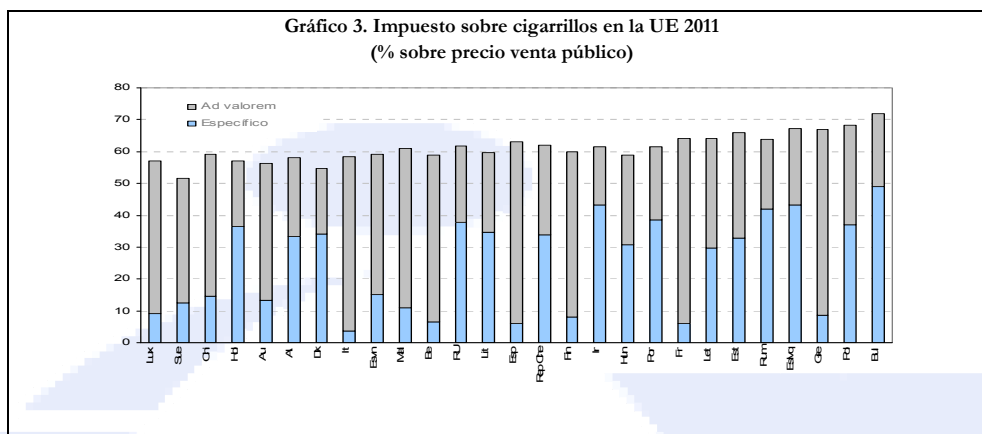


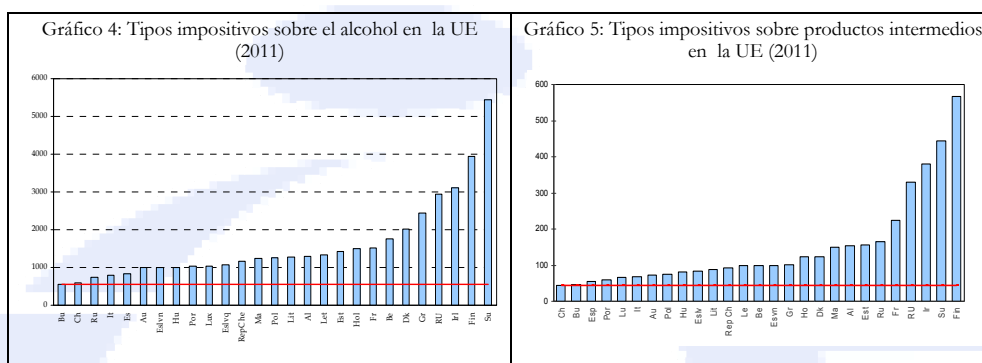
Tabla 1.- Impuesto sobre los cigarrillos. Porcentaje del impuesto sobre el precio minorista
- ordenado de menor a mayor según el total IVA incluido -

País	Específico (1000 unidades)	Ad valorem (% Precio vta)	TOTAL (sin IVA) del precio medio ponderado	%	TOTAL (con IVA) % del precio medio ponderado
Luxemburgo	16,89	47,84	57,22		70,26
Italia	7,68	54,57	58,31		74,98
República Checa	43,82	28,00	59,54		76,21
Suecia	137,77	1,00	56,49		76,49
Austria	34,00	42,00	59,95		76,62
Bélgica	15,93	52,41	59,45		76,81
Portugal	69,07	23,00	58,42		77,12
Malta	28,00	47,00	61,89		77,14
Eslovenia	20,40	45,15	60,61		77,28
Chipre	40,00	40,00	64,5		77,54
Lituania	38,23	25,00	60,39		77,74
Irlanda	183,42	18,25	61,56		78,51
Rumanía	51,49	21,00	59,2		78,55
Finlandia	17,50	52,00	60,1		78,8
Alemania	90,80	21,94	61,45		79,02
España	12,70	57,00	64,63		79,88
Hungría	35,60	28,40	60,6		80,6
Dinamarca	90,58	21,65	60,65		80,64
Francia	19,59	56,99	64,25		80,64
Eslovaquia	55,70	23,00	64,95		81,62
Holanda	135,66	8,59	65,9		81,87
Grecia	19,66	52,45	65		83,7
Letonia	35,22	34,00	65,85		83,88
Estonia	38,35	33,00	67,78		84,45
Polonia	40,22	31,41	66,07		84,77
Bulgaria	51,64	23,00	68,91		85,58
Reino Unido	178,60	16,50	73,47		90,14



Fuente: Comisión Europea (2011): Excise Duty Tables, Part III - Manufactured tobacco, Julio 2011,

No ocurre lo mismo, sin embargo, en el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas. Tal y como se pone de manifiesto en los Gráficos 4 y 5, tanto en relación con los productos intermedios (donde España se sitúa el tercero por la cola) como con el alcohol etílico (ocupando el puesto 22 en el ranking europeo), España presenta unos tipos impositivos bajos en relación al resto de países de la Unión Europea.



Justamente, con relación a las accisas que recaen sobre el alcohol y el tabaco, en los últimos tiempos se ha propuesto la posibilidad de elevar la fiscalidad de dichos bienes para ayudar a reducir el déficit público existente en España. Los efectos esperados de esta propuesta se presentan a continuación a partir de su simulación empleando algoritmos del cálculo del *Simulador de Impuestos Indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorro – FUNCASindi*-. En concreto, para estimar las elasticidades que nos servirán para predecir el comportamiento consuntivo *FUNCASindi* utiliza los datos anuales de la Encuesta de Presupuestos Familiares del periodo 1998-2004. Para la simulación de las reformas se ha utilizado la ola 2009, última publicada por el INE en el momento de redactar estas líneas.

Escenarios simulados

La Tabla 1 resume los tipos de gravamen del *Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas* así como del *Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco* en 2011 en España. La primera de esas accisas grava la producción o importación de bebidas de alta graduación alcohólica como el ron, whisky, ginebra, vodka, ginebra, aguardientes¹ así como vinos,

¹ Para un mayor detalle, véanse los códigos 2207 y 2208 de la Nomenclatura Combinada.

vermutos y espumosos con un volumen de alcohol superior al 22%². Actualmente, el litro de alcohol etílico soporta una accisa de 8,3025 Euros en tanto que el valor simulado en nuestros cálculos, una vez considerado un aumento del 10%, es de 9,1327 Euros por litro. Por lo que respecta al tabaco, la norma distingue entre cigarrillos, cigarros y cigarritos y el resto de tabaco -incluyendo la picadura para liar-. En el caso de los cigarrillos, la cuantía total de impuesto especial soportado por cajetilla de 20 unidades, a_i , es el resultado de aplicar simultáneamente un tipo proporcional sobre el precio máximo de venta al público y una accisa específica por cada 1.000 cigarrillos:

$$a_i = (z * PVP) + \left(\frac{C}{1000} 20 \right) \quad [1]$$

donde:

z: es el porcentaje de accisa *ad-valorem*

C: es la accisa específica por cada 1.000 cigarrillos

En 2011, el tipo *ad-valorem* soportado por los cigarrillos es del 57% en tanto que la accisa específica es de 12,70 Euros por cada 1.000 Cigarrillos. Los cigarros y cigarritos soportan actualmente un tipo de gravamen del 15,8% siendo del 41,5% en el caso de la picadura para liar. Adicionalmente, la picadura para liar soporta un tipo de gravamen de 6 Euros por Kg. Los tipos de gravamen de las accisas en el escenario final una vez aplicado el aumento del 10% se presentan en la Tabla 1.

Tabla 1. Tipos de gravamen de las accisas en los escenarios inicial y final

Accisas	Valor en 2011 (escenario inicial)	Valor simulado (escenario final)
1. Alcohol (Euros/litro)	8,3025	9,1327
2. Tabaco		
2.1. Cigarrillos		
a. Ad-valorem	57,00%	62,70%
b. Específica (por 1000 unidades)	12,70	13,97
2.2. Puros y cigarritos	15,80%	17,38%
2.3. Picadura de tabaco		
a. Proporcional	41,50%	45,65%
b. Específica (por Kg)	6	6,6

Fuente: Comisión Europea (2011)

² Para un mayor detalle, véanse los códigos 2204 a 2206 de la Nomenclatura Combinada.



La comparación de esos dos escenarios permite la cuantificación de los efectos generados por la reforma analizada, tanto desde una perspectiva recaudatoria como desde el ámbito distributivo y asignativo. Es importante resaltar que las simulaciones realizadas tienen en cuenta los cambios de comportamiento inducidos por la reforma sobre el consumo de los contribuyentes.

Resultados de la simulación

Los efectos recaudatorios se muestran en la Tabla 2. Como se puede ver, los resultados se presentan separadamente para los tres siguientes casos: (i) para el supuesto de un aumento de las accisas que gravan el alcohol, (ii) para un incremento de las accisas del tabaco y (iii) para un aumento en las dos citadas accisas. Las columnas (1) a (3) recogen, en términos porcentuales, el impacto de las reformas estudiadas sobre la recaudación de IVA, el Total de Impuestos Especiales y, por último, la suma de IVA y del total de Impuestos Especiales.

Seguidamente, en las columnas (4) a (6) se presenta el impacto que en términos absolutos tendrían tales modificaciones impositivas. Las cifras de impacto recaudatorio, expresadas en millones de Euros, se han obtenido aplicando las tasas de variación referidas en el párrafo anterior sobre la recaudación correspondiente al ejercicio 2010 (último año para el que existen cifras anuales de recaudación³). Los cálculos reflejan que un aumento simultáneo de un 10% en las accisas que actualmente gravan el alcohol y el tabaco proporcionaría una recaudación adicional de impuestos indirectos (IVA e Impuestos Especiales) de 267,9 millones de Euros, lejos de los 1.100 millones estimados por proponentes de la medida⁴. De esa cuantía, aproximadamente, el 95% tendría su origen en el aumento de la fiscalidad del tabaco y el resto estaría generado por la subida en las accisas

³ Tomando como referencia la información ofrecida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la recaudación de IVA ascendió en 2010 a 49.086 millones de Euros. Por su parte, la recaudación del total de accisas para ese mismo ejercicio fue de 19.806 millones de Euros.

⁴ Es más, esta estimación del incremento recaudatorio asociada a la propuesta Rubalcaba sobre impuestos especiales puede considerarse incluso optimista, pues en nuestras simulaciones no se han tenido en cuenta sus efectos sobre el mercado irregular del tabaco y el alcohol –contrabando y producción y comercialización ilegales. Por este motivo, no es aventurado afirmar que previsiblemente las ganancias de recaudación sean incluso inferiores a las estimadas en este documento.

sobre el alcohol⁵. La Tabla 2 refleja, además, que un aumento simultáneo en las accisas de alcohol y tabaco elevaría las cifras de recaudación total de impuestos especiales y tendría asimismo un impacto negativo sobre la recaudación de IVA. Este resultado, en apariencia contradictorio, es consecuencia de la reasignación que la reforma impositiva tiene sobre la cesta de consumo de los hogares. De este modo, como resultado de la complementariedad y/o sustitutibilidad de los diferentes bienes, los hogares consumen más de unos bienes y menos de otros alterando por tanto la cuantía de impuestos recaudados.

Para concluir, la Tabla 3 muestra los efectos distributivos de las reformas analizadas presentándose los resultados separadamente para alcohol, tabaco así como para la aplicación simultánea de las dos accisas. Centrándonos en este último caso, los resultados muestran que la reforma potenciaría la regresividad de los impuestos indirectos al reducirse el índice de Kakwani un 1,22%. En este mismo, sentido, una reforma de esta naturaleza empeoraría la ya escasa capacidad redistributiva de los impuestos indirectos al generar una reducción en el índice de Reynolds-Smolensky de 1,30%.

Tabla 2. Efectos recaudatorios de las reformas analizadas

Accisas analizadas	Variación porcentual			Variación en millones de Euros		
	IVA	Total Accisas	Total	IVA	Total Accisas	Total
	(1)	(2)	(1+2)	(3)	(4)	(3+4)
1. Alcohol	0,005	0,075	0,028	2,8	15,0	19,6
2. Tabaco	-0,057	1,268	0,372	-28,2	251,3	256,5
3. Alcohol + Tabaco	-0,061	1,328	0,388	-30,1	263,0	267,9

⁵ En 2010, la recaudación de impuestos especiales del alcohol supone aproximadamente el 10% de los impuestos especiales del tabaco.

Tabla 3. Efectos distributivos de las reformas analizadas

Accisas analizadas	Variación porcentual del índice de Gini de la Renta Neta (%) (1)	Efectos sobre progresividad Variación del índice de Kakwani (%) (2)	Efectos sobre redistribución Variación del índice de Reynolds- Smolensky (%) (3)
1. Alcohol	0,0045	-0,1275	-0,1095
2. Tabaco	0,0164	-1,2498	-1,1859
3. Alcohol + Tabaco	0,0170	-1,2298	-1,3041

ANÁLISIS Y NOVEDADES NORMATIVAS

A. Declaración de Sociedades 2011

Entre las modificaciones que afectan a esta declaración que se va a presentar, a ejercicios iniciados en 2011, destacan las limitaciones para grandes empresas a la compensación de bases imponibles negativas o a la deducibilidad del fondo de comercio financiero, la ampliación del ámbito de aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión o la supresión del requisito de mantenimiento de empleo para aplicar la libertad de amortización en las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.

Por lo que respecta a las novedades para ejercicios iniciados en 2012, se puede destacar la rebaja del límite aplicable sobre la cuota líquida a la suma de deducciones por incentivos a la inversión, incluyendo en dicho límite también la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y aumentando, en paralelo, el periodo de compensación de dichas deducciones. En lo tocante a los pagos fraccionados, se establece un importe mínimo a pagar referenciado al resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otra parte, en algunos casos se limita la deducibilidad de los gastos financieros.

Por último, como medidas excepcionales, se arbitran dos: se permite tributar a un tipo del 8% a las entidades que repatrien dividendos o rentas generadas en la transmisión de participaciones en entidades residentes en un territorio calificado como paraíso fiscal, siempre que el devengo se produzca hasta la fecha tope del 30 de noviembre próximo; y se abre la posibilidad de presentar, también hasta dicha fecha, a los sujetos pasivos de este impuesto (y a los del IRPF e IRNR), una declaración tributaria especial para regularizar bienes o derechos de su titularidad (si la tienen antes de la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera terminado antes del 31 de marzo de 2012) que no se correspondan con rentas declaradas en dichos impuestos, lo cual les permitirá eludir en este tributo la presunción establecida en el artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto en el sentido de entender que han sido adquiridos con renta no declarada los elementos descubiertos que no estén registrados en contabilidad.

Principales novedades normativas 2011

Recogemos las novedades normativas con incidencia en la declaración de ejercicios iniciados en 2011. Las principales son las siguientes:

Régimen de grupos fiscales

Con efectos para los periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 la comunicación obligatoria de la dominante de un grupo fiscal, de los cambios en la composición del grupo, debe de hacerla en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición. Esta norma flexibiliza la obligación formal ya que, hasta ahora, la comunicación se debía realizar antes del inicio del periodo impositivo en el que consolidaba la nueva composición del grupo.

Deducción por gastos o inversiones para habitar a los empleados en las nuevas tecnologías

Esta deducción, cuyo porcentaje es del 1 por 100 (2 por 100 si en el periodo esos gastos son mayores que la media de los 2 anteriores), se prorroga a 2011, ejercicio en el que se habría perdido según el calendario de reducción y eliminación de deducciones establecido por la Ley 35/2006.

Deducción por innovación tecnológica

Para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 el porcentaje de esta deducción, que en 2010 era del 8 por 100, se fija en el 12 por 100.

Asimismo, se incrementa el porcentaje máximo de la cuota íntegra, minorada en las deducciones por doble imposición y por bonificaciones, del 50 al 60 por 100, que se puede deducir por incentivos en el caso de que las de I+D+i y por fomento de las TIC's del período excedan del 10 por 100 de la cuota íntegra, con las minoraciones mencionadas anteriormente.

Deducciones medioambientales

Con efectos para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, el porcentaje de la deducción por inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente pasa a ser del 8 por 100, cuando en el año anterior era del 2 por 100.

Además, se extiende el ámbito de aplicación de la deducción a los incentivos que tienen por objeto evitar la contaminación acústica procedente de instalaciones industriales y se matiza que las inversiones relativas a residuos industriales son aplicables solo cuando dichos residuos hayan sido producidos por la propia entidad.

Fondo de comercio financiero

Se modifica temporalmente la deducción del fondo de comercio financiero que surge en las adquisiciones de participaciones adquiridas en entidades no residentes para los períodos impositivos iniciados durante los años 2011, 2012 y 2013. El porcentaje del 5 por 100 pasa a ser del 1 por 100 en dichos períodos.

Recordamos que, para los períodos impositivos que concluyan a partir de 21 de diciembre de 2007, solo se puede aplicar el ajuste negativo en la base imponible del Impuesto por los fondos de comercios surgidos por las adquisiciones de participaciones en empresas extranjeras establecidas en China, India o en otros países en los que se pueda demostrar la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas y siempre que la adquisición se haya realizado antes del día 21 de mayo de 2011. Las adquisiciones de participaciones efectuadas con posterioridad a dicha fecha no gozarán del incentivo fiscal.

Compensación de bases imponibles negativas

En 2011 la última base imponible negativa a compensar es la generada en el año 1996, de no hacerlo se perderá definitivamente.

Se limita para los períodos 2011, 2012 y 2013 el importe a compensar de las bases imponibles negativas que tienen pendientes de aplicar las grandes empresas, aquellas cuyo volumen de operaciones supera los 6.010.121,04 € en el período impositivo anterior. Se aplica un porcentaje sobre la base que varía en función de la cuantía de la cifra de negocios de la entidad.

Para menos de 20MM de cifra de negocios, el % de compensación será del 100%, entre 20MM y 60MM del 75% y para más de 60MM del 50%.

Pagos fraccionados

Se elevan los importes a satisfacer de los pagos fraccionados para las empresas obligadas a determinarlos por el sistema de base corrida. Recordamos que esta modalidad es obligatoria para las empresas cuyo volumen de

operaciones, calculado según la Ley del IVA, haya superado los 6.010.121,04 €. Esta medida se aprueba con carácter temporal para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013.

En el caso de un tipo de gravamen del 30%, los nuevos porcentajes que se van a aplicar serán, para cifras de negocio menores de 20MM, el 21%, entre 20MM y 60MM, el 24% y para mayores de 60MM, el 27%.

Libertad de amortización en inversiones nuevas

Se amplía el incentivo de la libertad de amortización para elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias nuevas puestos a disposición del sujeto pasivo para los períodos que abarcan desde el 2011 hasta el 2015, y sin condicionarlo al incremento de plantilla media.

Este incentivo también es aplicable a los contratos de más de 2 años cuando la puesta a disposición se realiza en ejercicios siguientes, aunque solo por la inversión realizada en el período.

Deducción por doble imposición de dividendos de fuente interna

Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011, cuando se tenga una participación de al menos el 5 por 100 del capital de una sociedad residente y esta última haya realizado una operación de concentración con otras entidades o, bien una operación en el ámbito de las ofertas públicas de adquisición de valores, de manera que como consecuencia de estas operaciones la participación en aquella sociedad quede por debajo del 5 por 100 pero, al menos, sea del 3 por 100, se seguirá aplicando la deducción por doble imposición al 100 por 100 sobre los dividendos distribuidos en el plazo de los 3 años desde la realización de la operación, siempre que en el ejercicio en que se realiza la distribución no se transmita totalmente la participación o el porcentaje de participación no quede por debajo del 3 por 100. Transcurridos 3 años, si no se tiene el 5 por 100, se aplicará la deducción al 50 por 100.

Documentación de las operaciones vinculadas

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 2011 no se exige la documentación a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a 10.000.000 €, (en 2010 el límite era de 8.000.000 €) siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 € de valor de mercado.

No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

A este respecto conviene recordar que, si no se cumplen estos requisitos, la norma reglamentaria establece otros que, si concurren, pueden exonerar también a la empresa de documentar las operaciones vinculadas.

Régimen fiscal de las transmisiones de activos realizadas en cumplimiento de disposiciones con rango de Ley y de la normativa de defensa de la competencia

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, no se integran en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las transmisiones de acciones y participaciones sociales en la sociedad gestora de mercado residente en España a que se refiere el artículo 4 del Convenio internacional relativo a la constitución de un mercado ibérico de la energía eléctrica entre el Reino de España y la República portuguesa, hecho en Santiago de Compostela el 1 de octubre de 2004, que se realicen para la creación de dicho mercado, siempre que la contraprestación recibida en dichas transmisiones, en su totalidad o parte, sean acciones o participaciones sociales en la sociedad gestora de mercado residente

en Portugal a que se refiere el artículo 4 citado anteriormente.

Dichas rentas positivas se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se transmitan, o por cualquier otro motivo se den de baja en el balance las citadas acciones o participaciones recibidas, o cuando se compute en estas últimas una corrección de valor fiscalmente deducible, en proporción al importe de dicha baja o corrección de valor.

B. Novedades 2012

Como novedades normativas relativas al 2012 destaca la rebaja del porcentaje de la deducción en la base imponible del impuesto por el valor de fondo de comercio, la ampliación del plazo de compensación de las bases imponibles negativas, las deducciones para incentivar algunas actividades o la deducción por contratación de trabajadores jóvenes o en situación de desempleo, entre otras normativas.

Fondo de comercio

Se rebaja el porcentaje de la deducción que aplican las empresas en la base imponible del Impuesto por el valor del fondo de comercio que aflora en las adquisiciones de empresas o en los procesos de reestructuración empresarial. Para los períodos impositivos correspondientes a 2012 y 2013 la deducción pasa de ser tan solo el 1 por 100 (antes 5 por 100).

Bases imponibles negativas

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 se amplía el plazo de compensación de las bases imponibles negativas para todas las empresas hasta los 18 años inmediatos y sucesivos. El nuevo plazo será también de aplicación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012. Las bases negativas generadas, por ejemplo en 1997 ó 1998 podrán ser compensadas hasta el año 2015 y 2016, respectivamente.

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Por un lado, se reduce para los períodos impositivos iniciados durante 2012 y 2013 el límite conjunto que se aplica a las deducciones por incentivos, en concreto del actual 35 por 100 se pasa al 25 por 100. Paralelamente, también se reduce el límite cuando la deducción por I+D del ejercicio supera el 10 por 100 de la cuota íntegra, en este sentido se reduce del 60 por 100 hasta el 50 por 100. Además, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, cuando anteriormente no se tenía en cuenta.

Por otro lado, se amplía, de manera indefinida, el plazo para aplicar las deducciones pasando de 10 a 15 años, y de 15 a 18 cuando se trata de deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Si no se hubiera ampliado el plazo, el año 2012 sería el último para aplicar las deducciones generadas en 1997, con el nuevo plazo podrán aplicarse hasta el año 2015.

Pagos fraccionados

Para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013, se fija un importe mínimo a pagar por los pagos fraccionados que no podrán ser inferiores al 8 por 100 del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias deducidas las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Este importe mínimo lo aplicarán las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios, en los doce meses anteriores, sea igual o superior a 20.000.000 €.

Naturalmente, como la magnitud de referencia para este límite es el resultado contable, será indiferente para su cálculo la existencia o no de gastos contables no deducibles fiscalmente o cualquier otra diferencia entre el resultado contable fiscal y el contable.

El porcentaje anterior se reduce a la mitad para los sujetos pasivos en los que, al menos, el 85 por 100 de sus ingresos procedan de rentas o dividendos exentos con derecho a deducción por doble imposición.

Gastos financieros

Se establece la no deducibilidad de determinados gastos financieros que correspondan a préstamos entre entidades de un grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 de Código de Comercio. En concreto ya no son deducibles, salvo que se justifique motivo económico válido, los gastos que correspondan a préstamos concedidos por una entidad a otra del grupo cuyo destino sea la adquisición de las acciones de cualquier entidad que posea otra empresa del grupo o se destine a la ampliación de capital de una empresa del grupo.

Por otro lado, se limita hasta el 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio la deducibilidad de los gastos financieros netos, en supuestos distintos de los dos anteriores. No obstante, serán deducibles los gastos financieros por importe de hasta 1.000.000 €.

Los gastos que no hayan podido ser deducidos podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente. Esta limitación solo es aplicable a entidades que formen parte de un grupo mercantil o a los gastos derivados de deudas con personas o entidades que tengan una participación en la entidad, directa o indirectamente, en al menos el 20 por 100 o en las que participe la entidad en el mismo porcentaje, siempre que los gastos excedan del 10 por 100 de los gastos financieros netos.

Si los gastos financieros netos del período no alcanzan el límite anterior, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros del período se adicionará al límite, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

En el caso de sociedades que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal el límite de deducción se referirá al grupo fiscal. Los gastos financieros pendientes de deducir, por una entidad en el momento de su integración al grupo fiscal, se deducirán con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo de dicha entidad.

Exención para evitar la doble imposición internacional

Se flexibilizan los requisitos para aplicar esta exención. Se introduce una regla de proporcionalidad en función del período de tiempo en el que se incumplen los requisitos para su aplicación, respecto del período de tenencia total de las participaciones.

La plusvalía que se corresponda con un incremento de reservas en un ejercicio en que se cumplen todos los requisitos no tributa, no quedando exenta la que se corresponda con un incremento de reservas en un ejercicio en que no se cumplen los requisitos. Si en la transmisión se ha generado alguna plusvalía tácita se entiende generada de forma lineal y se aplicará la exención proporcionalmente. Por la parte de la renta que no goce de exención podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional.

Libertad de amortización con o sin mantenimiento de empleo

Se deroga, a partir del 31 de marzo de 2012, el régimen de libertad de amortización que deja de aplicarse para las inversiones efectuadas a partir del día 31 de marzo de 2012. Además, para empresas que no sean de reducida dimensión si tienen a 30 de marzo de este año importes de libertad de amortización pendientes de aplicar, se limita esta posibilidad en los siguientes términos: si el activo fue adquirido durante los años 2009 y 2010, por lo tanto, condicionado al requisito de mantenimiento de plantilla media, las deducciones pendientes se limitan en cada ejercicio al 40 por 100 de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas; si el activo se adquirió en 2011 ó antes del 30 de marzo de 2012 las deducciones pendientes se limitan al 20 por 100 de la citada base previa.

En el caso de que los sujetos pasivos tengan cantidades pendientes de aplicar por activos condicionados y no condicionados al requisito de mantenimiento de empleo, aplicarán el límite del 40 por 100 hasta que agoten las cantidades pendientes generadas con mantenimiento de plantilla, entendiéndose aplicadas éstas en primer lugar. Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes sin mantenimiento de empleo, hasta el importe de la diferencia entre el límite previsto y las cantidades ya aplicadas.

Los límites se aplicarán, igualmente, respecto de las inversiones en curso realizadas hasta el día 30 de marzo de 2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o entrada en funcionamiento. Por lo tanto, las entidades que hayan invertido en 2011 ó en años anteriores y tengan importes pendientes de aplicar por esta libertad de amortización, les interesará aplicarlos en la declaración que se va a presentar y así no verán limitada para su capacidad para amortizar libremente, afectándoles solo la limitación, en su caso, establecida para las bases imponibles negativas.

Deducción por contratación de trabajadores

Se proyectan dos deducciones para incentivar la contratación de trabajadores jóvenes o que estén en situación de desempleo. La primera consiste en una deducción en la cuota del Impuesto de 3.000 €, para los sujetos pasivos que contraten a su primer trabajador menor de 30 años a través de un contrato por tiempo indefinido. La segunda la podrán aplicar los sujetos pasivos que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores y concluyan contratos de trabajo, por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo. La deducción será del 50 por 100 del importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, con el límite de 12 mensualidades y por un importe máximo de 6 mensualidades de la citada prestación por desempleo que hubiera percibido de no haber sido contratado y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en al menos la unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

Además, este incentivo se condiciona a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, 3 meses antes del inicio de la relación laboral. Se aplicarán en la cuota íntegra correspondiente a la finalización del periodo de prueba de 1 año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de inicio. No se considera incumplida la obligación de mantenimiento de empleo cuando el contrato se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente o gran invalidez.

Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

Quedan exentas en un 50 por 100 las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.

No formarán parte de la renta con derecho a la exención el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los inmuebles, ni las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada. La exención prevista en esta disposición será compatible, en su caso, con la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. No resultará de aplicación la presente disposición cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme grupo mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

Se da la opción al sujeto pasivo de tributar, a un tipo fijo del 8 por 100, por los dividendos o participaciones en beneficios y por las plusvalías originadas por la venta de valores, devengados durante el año 2012, que provengan de una entidad residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Hasta ahora dichas rentas tributaban al tipo general del Impuesto pues no tenían derecho a la exención.

Si se trata de dividendos y se produce una corrección de valor de las participaciones no será fiscalmente deducible y si se produce una reversión de la corrección de valor que fue gasto fiscalmente deducible se integrará al tipo general de la sociedad.

La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos acordados en Junta o de las rentas generadas en la venta de las participaciones. Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, no generarán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional. El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El plazo de presentación del modelo 250 es de 25 días naturales desde el devengo finalizando el 30 de noviembre, por lo que el último día para su presentación será el 25 de diciembre. Debe presentarse telemáticamente y no es posible domiciliar el pago. Además, no se tiene que identificar la entidad de la que proceden las rentas, se permite presentar declaración complementaria y acompañar documentación que se puede aprovechar para identificar las participaciones transmitidas o la entidad que reparte los dividendos.

Declaración Tributaria Especial

Se abre la posibilidad de que los sujetos pasivos de este Impuesto, titulares de bienes o derechos, antes de que finalice el último periodo impositivo cuyo plazo de declaración termine antes del 31 de marzo pasado, que no se correspondan con las rentas declaradas en este Impuesto, puedan presentar, hasta el próximo 30 de noviembre, una declaración satisfaciendo el 10% del valor de adquisición de dichos bienes.

De esta forma evitarán que, en caso de que se descubriera la existencia de dichos bienes o derechos no registrados en la contabilidad de la entidad, se impute su valor al último periodo no prescrito y se produzca la correspondiente liquidación administrativa. Asimismo, esta regularización exoneraría al obligado tributario de responsabilidad penal, siempre que se presente antes del inicio de actuaciones de comprobación e investigación.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

T.E.A.C. Resolución N° 2498/2010, de 23 de febrero de 2012

No se aprecia inconstitucional del sistema de notificación electrónica.

El Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, regula los supuestos de notificación telemática en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta norma obliga a disponer, a la mayoría de las sociedades, de una Dirección Electrónica Habilitada donde se pondrá a disposición de los contribuyentes las notificaciones efectuadas por la Administración.

El recurrente impugna la norma alegando, entre otras cuestiones, las siguientes: se vulneran los principios constitucionales de igualdad, progresividad, de equitativa distribución de la carga tributaria y de no confiscatoriedad; la habilitación legal que tiene el Decreto no procede de una norma tributaria, como sería necesario dada la naturaleza de la norma impugnada; se guarda silencio sobre el tema de la protección de datos y, por último, recaen sobre los contribuyentes las consecuencias técnicas que la instalación del nuevo modelo requiere.

El Alto Tribunal admite que las notificaciones se realicen por vía telemática, dado que este sistema tienen suficiente fiabilidad y garantías, y rechaza que se añadan cargas para el contribuyente. Por un lado, no ve perjuicio alguno para las empresas porque se las obligue a relacionarse con Hacienda a través de Internet. En concreto, afirma que en el ámbito subjetivo de personas afectadas por la disposición impugnada, y dadas las características de éstas, no se puede aceptar que se trate de un requisito técnico que pueda considerarse de imposible cumplimiento para las entidades obligadas a utilizar este sistema. Por otro lado, este sistema no se ha regulado por las normas tributarias, sino por el derecho administrativo común que se aplica con carácter supletorio en el derecho tributario español. Respecto a los principios constitucionales que el recurrente entiende vulnerados, el Tribunal no se pronuncia en este punto, dado que aquél no argumenta nada al respecto.

Política fiscal comunitaria. Alcohol.

Cuestión prejudicial sobre el planteamiento de si un producto utilizado como carburante tiene la consideración de alcohol o alcohol desnaturalizado. El tribunal Europeo deja claro numerosas cuestiones muy debatidas últimamente en ámbito español.

La sentencia se refiere a un producto como el que es objeto del litigio principal, que contiene más de un 98,5 % de alcohol etílico y que no ha sido desnaturalizado siguiendo un procedimiento de desnaturalización específico, aunque se obtenga a partir de la biomasa siguiendo una tecnología distinta a la utilizada para producir alcohol etílico

de origen agrícola, contenga sustancias que lo hacen inadecuado para el consumo humano, cumpla los requisitos previstos por el proyecto de norma europea pr EN 15376 para el bioetanol utilizado como carburante y pueda responder a la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30.

Tiene su origen en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE (RCL 2009, 2300) , por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria), mediante resolución de 24 de septiembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de octubre de 2010,

24

Evroetil, depositario autorizado para gestionar un depósito fiscal, está facultado para producir alcohol y bioetanol. Fue inspeccionado por los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1 de julio de 2006 y el 10 de mayo de 2007, durante los cuales había despachado a consumo 124.346,05 litros de un producto declarado como bioetanol incluido en el código 2207 20 00 de la NC (LCEur 1987, 3037) . Este producto había sido objeto, por tanto, de un impuesto especial nulo. Posteriormente, a Evroetil le fueron devueltos 111.425 litros de este producto, que se encontraban en ese depósito en el momento de la inspección. El comprador contabilizó 10.555,55 litros como bioetanol, que vendió como carburante mezclado con gasolina.

25

En su inspección, las autoridades aduaneras recogieron varias muestras del producto objeto del litigio principal. Un análisis determinó que contenía un grado alcohólico volumétrico igual o superior al 98,5%, que contenía ésteres, a saber, acetato etílico, alcoholes superiores, aldehídos y alcohol metílico y que no había sido desnaturalizado. Este último elemento no se discute. Las autoridades aduaneras dedujeron de ello que este producto debería haber sido incluido en el código 2207 10 00 de la NC como alcohol etílico no desnaturalizado y que, por tanto, debería haber sido sometido a un impuesto especial de 1.100 BGN por hectolitro de alcohol puro. En consecuencia, emitieron una liquidación en la que constaban deudas en concepto de impuestos especiales por importe de 1.397.973,17 BGN más unos intereses que ascendían, a 5 de noviembre de 2007, a 148.897,89 BGN.

26

Dado que, al resolverse un recurso interpuesto ante el Administrativen sad gr. Ruse (Tribunal Administrativo de Ruse), fueron confirmados las deudas en concepto de impuestos especiales y los intereses devengados correspondientes a los meses de noviembre y de diciembre de 2006 y de enero, marzo y mayo de 2007, a saber, 1.372.000,41 BGN por impuestos especiales y 144.292,54 BGN por intereses, Evroetil recurrió en casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

27

Éste indica que, en el recurso interpuesto ante el Administrativen sad gr. Ruse, un perito concluyó, en esencia, que el producto objeto del litigio principal no era adecuado para el consumo humano, pues era cancerígeno, que podía ser utilizado como biocarburante al responder su composición a los requisitos exigidos por la especificación técnica desarrollada por Evroetil para el bioetanol destinado a ser utilizado como biocarburante, que cumplía los requisitos del proyecto de norma europea pr EN 15376 relativa al bioetanol utilizado como carburante y que se producía de conformidad con una tecnología distinta a la utilizada para producir alcohol etílico. El órgano jurisdiccional remitente indica que acepta estas conclusiones.

28

Evroetil alega ante el tribunal remitente que el producto objeto del litigio principal debe someterse a un impuesto especial nulo. En este sentido, subraya, en particular, que su desnaturalización lo haría inadecuado para ser utilizado como carburante. Añade que debe eximirse del pago del impuesto especial por la parte del producto devuelta por los compradores.

29

El Direktor sostiene que el producto objeto del litigio principal es alcohol etílico que no fue desnaturalizado de conformidad con el Reglamento núm. 3199/93 (LCEur 1993, 3709) y que, en consecuencia, está incluido en el código 2207 10 00 de la NC y debe ser gravado con el impuesto especial. A juicio del Direktor, el hecho de que este producto no sea adecuado para el consumo humano no es pertinente a este respecto. Además, considera que la devolución de una parte del producto al depósito de Evroetil no permite exonerar a éste de la obligación de pagar los impuestos especiales.

30

El órgano jurisdiccional remitente indica que la sujeción del producto objeto del litigio principal a un impuesto especial y la deuda que se puede devengar por tal concepto dependen directamente de su clasificación en la NC (LCEur 1987, 3037), y por tanto, de la naturaleza de este producto. A este respecto, señala que tiene dificultades para determinar, por una parte, si dicho producto es bioetanol a los efectos de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330), habida cuenta de que, en especial, esta Directiva se refiere al uso como biocarburante y que una parte del producto objeto del litigio principal fue devuelta al depósito de Evroetil, y por otra parte, si el bioetanol puede ser considerado un producto energético, dado que tal calificación tendría consecuencias en su tratamiento fiscal con arreglo al Derecho nacional. El órgano jurisdiccional remitente duda también de que se pueda considerar que el bioetanol es un alcohol, ya que en la NC no se menciona al bioetanol.

31

En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes, precisando que sólo se refieren a las deudas por impuestos especiales correspondientes a los ejercicios fiscales posteriores a la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión, a saber, los meses de enero, marzo y mayo de 2007:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 2, letra a), de la [Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330)] en el sentido de que la definición del bioetanol incluye también productos como el que es objeto del litigio, que presenta las siguientes características y propiedades objetivas:

- se produce a partir de la biomasa;
- la producción se realiza siguiendo una tecnología especial descrita en la especificación técnica relativa a la producción de bioetanol, elaborada por [Evroetil], tecnología que se diferencia de la utilizada para producir alcohol etílico de origen agrícola con arreglo a la especificación técnica elaborada por el mismo fabricante;
- contiene más de un 98,5% de alcohol y las siguientes sustancias que lo hacen inadecuado para el consumo: alcoholes superiores, de 714,49 a 8.311 mg/dm³; aldehídos, de 238,16 a 411 mg/dm³; ésteres (acetato de etilo), de 1.014 a 8.929 mg/dm³;

- cumple los requisitos previstos por [el proyecto de] norma europea pr EN 15376 para el bioetanol utilizado como carburante;
- está destinado a ser utilizado como carburante y, en la práctica, añadido a la gasolina A95, se usa como biocarburante y se vende en estaciones de servicio;
- el producto no se desnaturaliza según un procedimiento de desnaturalización especial[?]

2) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 2, letra a), de la [Directiva 2003/30] en el sentido de que para calificar el producto del que se trata como bioetanol es necesario que haya sido utilizado en la práctica como biocarburante, o bien es suficiente que esté destinado a ser utilizado como biocarburante y/o que sea objetivamente adecuado para ser utilizado como biocarburante?

3) En caso de que, habida cuenta de las respuestas a las cuestiones [primera y segunda], se considere que el producto de que se trata, o parte de éste, es bioetanol, ¿bajo qué código de la [NC] debe clasificarse?

a) ¿Deben interpretarse las disposiciones del capítulo 22 de la NC (LCEur 1987, 3037) y, en concreto, la partida 2207 en el sentido de que comprenden el bioetanol?

b) En caso de respuesta afirmativa a la [tercera] cuestión [letra a)], ¿en la clasificación del bioetanol, y en concreto del producto objeto del litigio, procede tener en cuenta la desnaturalización del producto (de conformidad con los procedimientos previstos en el [Reglamento núm. 3199/93] o bien con arreglo a otro procedimiento admitido)?

c) En caso de respuesta afirmativa a la [tercera] cuestión [letra b)], ¿deben interpretarse las disposiciones de la NC relativas a la partida 2207 en el sentido de que el bioetanol debe clasificarse en el código NC 2207 20 [00] únicamente cuando está desnaturalizado?

d) En caso de respuesta afirmativa a la [tercera] cuestión [letra c)], ¿deben interpretarse las disposiciones de la NC relativas a la partida 2207 en el sentido de que el bioetanol no desnaturalizado debe clasificarse en el código NC 2207 10 [00] de la NC?

e) En caso de respuesta afirmativa a la [tercera] cuestión [letra a)] y de respuesta negativa a la [tercera] cuestión [letra b)], ¿debe clasificarse el producto en cuestión en la subpartida 2207 10 [00] o en la 2207 20 [00]?

f) En caso de respuesta negativa a la [tercera] cuestión [letra a)], ¿debe clasificarse el bioetanol en alguno de los códigos NC incluidos en la definición prevista en el artículo 2, apartado 1, de la [Directiva 2003/96 (LCEur 2003, 3588)] y, si es así, en cuál de ellos?

4) En caso de que, habida cuenta de las respuestas a las cuestiones [primera y segunda], se considere que el producto objeto del litigio, o parte de éste, no es bioetanol, ¿debe calificarse el producto del que se trata, que presenta las características y propiedades objetivas indicadas en la cuestión [primera], como alcohol etílico en el sentido del artículo 20 [primer guión], de la [Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395)]?».

Sobre las cuestiones primera y segunda**38**

Mediante sus cuestiones primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a) de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) debe ser interpretada en el sentido, por una parte, de que incluye un producto como el que es objeto del litigio principal, que se obtiene a partir de la biomasa siguiendo una tecnología distinta de la utilizada para producir alcohol etílico de origen agrícola, que contiene más de un 98,5% de alcohol etílico, que contiene sustancias que lo hacen inadecuado para el consumo humano, que cumple con los requisitos previstos por el proyecto de norma europea pr EN 15376 para el bioetanol utilizado como carburante y que no fue desnaturalizado siguiendo un procedimiento de desnaturalización específico, y por otra parte, de que exige un uso efectivo de este producto como biocarburante.

39

El Direktor, los Gobiernos búlgaro y griego y la Comisión Europea consideran que la definición que figura en dicha disposición incluye tal producto. Además, el Direktor y el Gobierno búlgaro estiman que debe ser usado efectivamente como carburante y el Gobierno griego considera que el concepto de «bioetanol» con arreglo a la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) no puede ser interpretado al margen del destino de dicho producto. Con respecto a este último punto, la Comisión alegó en la vista que el criterio decisivo para calificar un producto como «bioetanol» con arreglo a esta misma disposición es el uso efectivo de dicho producto como biocarburante, y subrayó, cuando se le preguntó sobre este aspecto, que la Directiva 2003/30 hace hincapié en la capacidad de dicho producto para ser utilizado como tal.

40

En virtud del artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330), el bioetanol es un etanol, es decir, en otros términos, un alcohol etílico producido, para uso como biocarburante, en particular, a partir de la biomasa y utilizado. Según el apartado 1, letra a), de este mismo artículo, un biocarburante es un combustible líquido o gaseoso para transporte producido a partir de la biomasa. De ello se desprende que un producto que contiene más de un 98,5% de alcohol etílico y se obtiene a partir de la biomasa responde a la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de esta Directiva si «[se usa] como biocarburante».

41

Por lo que respecta a este último requisito, como puso de manifiesto el Gobierno búlgaro, de un análisis comparativo de las distintas versiones lingüísticas de dicha disposición resulta que algunas versiones, como las versiones en lenguas checa y francesa, permiten pensar que se exige el uso efectivo como biocarburante. No obstante, otras versiones, como las versiones en lenguas italiana y lituana, parecen indicar que basta con el mero hecho de que el producto esté destinado a ser utilizado como biocarburante. Asimismo, otras versiones lingüísticas, como las versiones en lenguas española y polaca, pueden ser entendidas en el sentido de que permiten proceder cualquiera de estas interpretaciones.

42

Según una jurisprudencia reiterada, la necesidad de una aplicación y, por tanto, de una interpretación uniformes de las distintas versiones lingüísticas de una norma del Derecho de la Unión exige, en caso de divergencia entre ellas, que la norma de que se trate sea interpretada en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (sentencias de 24 de octubre de 1996 [TJCE 1996, 188], Kraaijeveld y

otros, C-72/95, Rec. p. I-5403, apartado 28, y de 19 de abril de 2007 [TJCE 2007, 81], Profisa, C-63/06, Rec. p. I-3239, apartado 14).

43

A este respecto, del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) resulta que el bioetanol, que es descrito en este apartado 2, letra a), es únicamente un ejemplo de producto que puede ser considerado biocarburante con arreglo a dicha Directiva. Como ya se puso de manifiesto en el apartado 40 de la presente sentencia, este último concepto se refiere concretamente a un combustible producido a partir de la biomasa para transporte. Además, en concreto, de los considerandos cuarto a séptimo, décimo y decimocuarto de la Directiva 2003/30 resulta, al igual que de su título y de su artículo 1, que ésta tiene por objeto fomentar la utilización de biocarburantes u otros combustibles renovables en los transportes como sustitutivos del gasóleo o la gasolina utilizados en la actualidad.

44

Pues bien, interpretar que a los efectos del concepto de «bioetanol» en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra a) de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) basta que un producto dado pueda ser utilizado como biocarburante iría en contra de dicha finalidad. No obstante, considerar que un producto sólo se ajusta a este concepto si es utilizado efectivamente como biocarburante haría depender tal calificación de comprobaciones fácticas posteriores que pueden hacerla difícilmente apreciable. Es necesario señalar también que, según el considerando vigesimotercero y el artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/30, el uso de biocarburantes y de otros carburantes renovables como carburantes de sustitución para el transporte debería potenciarse mediante su comercialización.

45

De ello se deduce que el etanol producido a partir de la biomasa sólo es bioetanol en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) si se comercializa como biocarburante para el transporte.

46

Por otra parte, al no establecer esta disposición ningún requisito en cuanto a la tecnología de producción utilizada, a las sustancias que contiene el producto, a las normas a las que se ajusta o a su posible desnaturalización, dichos elementos carecen de incidencia en la posibilidad de calificar un producto como bioetanol en el sentido de dicha disposición.

47

De lo anterior resulta que procede responder a las cuestiones primera y segunda que la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) debe ser interpretada en el sentido de que incluye un producto como el que es objeto del litigio principal, que se obtiene, en particular, a partir de la biomasa y que contiene más de un 98,5% de alcohol etílico, si se comercializa como biocarburante para transporte.

Sobre las cuestiones tercera y cuarta

48

Según una jurisprudencia reiterada, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE (RCL 2009, 2300), corres-

ponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado (sentencias de 17 de julio de 1997 [TJCE 1997, 159] , Krüger, C-334/95, Rec. p. I-4517, apartados 22 y 23, y de 11 de marzo de 2008 [TJCE 2008, 48] , Jager, C-420/06, Rec. p. I-1315, apartado 46).

49

En el caso de autos, de la resolución de remisión resulta que, mediante sus cuestiones tercera y cuarta, el órgano jurisdiccional nacional se pregunta, en realidad, sobre el régimen fiscal aplicable a un producto como el que es objeto del litigio principal, que puede responder a la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) . En efecto, de las Directivas 92/83 (LCEur 1992, 3395) y 2003/96 (LCEur 2003, 3588) se desprende que el tratamiento fiscal de tal producto depende, en particular, de la clasificación en la NC.

50

Así pues, para proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, se debe entender que las cuestiones tercera y cuarta tienen por objeto, en esencia, saber si el Derecho de la Unión debe ser interpretado en el sentido de que un producto como el que es objeto del litigio principal, que puede ajustarse a la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) , que se obtiene a partir de la biomasa siguiendo una tecnología distinta de la utilizada para producir alcohol etílico de origen agrícola, que contiene más de un 98,5% de alcohol etílico, que contiene sustancias que lo hacen inadecuado para el consumo humano, que cumple los requisitos previstos en el proyecto de norma europea pr EN 15376 para el bioetanol utilizado como carburante y que no ha sido desnaturalizado siguiendo un procedimiento de desnaturalización específico, está sometido, en cuanto al impuesto especial aplicable, a las disposiciones de la Directiva 92/83 o a las de la Directiva 2003/96 (LCEur 2003, 3588) .

51

Evroetil estima que tal producto está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 (LCEur 2003, 3588) , en especial porque, al ser inadecuado para el consumo humano, no puede ser gravado como alcohol alimentario. En cambio, el Direktor, los Gobiernos búlgaro y griego y la Comisión Europea consideran que tal producto, a efectos de su tratamiento fiscal, se rige por la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) . La Comisión observa, en particular, que la aplicación de la Directiva 92/83 prevalece sobre la de la Directiva 2003/96.

52

A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que las disposiciones de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) no obligan a los Estados miembros a establecer o mantener en vigor un régimen de exención fiscal en favor de los biocarburantes. En consecuencia, de las disposiciones de dicha Directiva no puede deducirse ningún derecho a una exención fiscal (véase, al respecto, la sentencia de 10 de septiembre de 2009 [TJCE 2009, 267] , Plantanol, C-201/08, Rec. p. I-8343, apartados 33 a 38). Por tanto, al contrario de lo que parecen considerar Evroetil y el órgano jurisdiccional remitente, la calificación como «bioetanol» con arreglo a la Directiva 2003/30 carece de incidencia en el tratamiento fiscal que se debe atribuir, en virtud del Derecho de la Unión, a un producto como el que es objeto del litigio principal.

53

En segundo lugar, es necesario indicar que, según el considerando vigésimo séptimo de la Directiva 2003/96 (LCEur 2003, 3588) , ésta no afecta a la aplicación de las disposiciones pertinentes de la Directiva 92/83, cuando el producto destinado al uso, puesto a la venta o utilizado como carburante de automoción o como aditivo

de un carburante de automoción sea el alcohol etílico definido en la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) . Por tanto, como justificadamente puso de manifiesto la Comisión, la aplicación de las disposiciones de la Directiva 2003/96 al alcohol etílico en el sentido de la Directiva 92/83, es subsidiaria en relación con la aplicación de las disposiciones de esta última. Así pues, únicamente en el caso de que un producto calificado como «alcohol etílico» a los efectos de la Directiva 92/83 esté exento del impuesto especial en virtud de esta misma Directiva, podrán serle de aplicación, en su caso, las disposiciones de la Directiva 2003/96.

54

Con arreglo al artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) , el concepto de «alcohol etílico» se refiere, en particular, a «todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol de los códigos NC 2207 y 2208». El código 2207 de la NC (LCEur 1987, 3037) se refiere, en particular, al alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico superior o igual a 80% vol y al alcohol etílico desnaturalizado de cualquier graduación.

55

Por tanto, un producto como el que es objeto del litigio principal, que es un alcohol etílico con un grado alcohólico volumétrico superior a 80% vol está incluido en el código 2207 de la NC (LCEur 1987, 3037) .

56

El hecho de que el término «bioetanol» no aparezca en el tenor de esta partida de la NC (LCEur 1987, 3037) carece de pertinencia a este respecto. En efecto, en aras de la seguridad jurídica y de la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véase, en particular, la sentencia de 18 de julio de 2007 [TJCE 2007, 197], Olicom, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16 y la jurisprudencia citada). Pues bien, un producto como el que es objeto del litigio principal, aunque presente ciertas particularidades ligadas, en particular, a su modo de producción, no deja de ser, a la vista de sus características y de sus propiedades objetivas, un alcohol etílico con un grado alcohólico volumétrico superior a 80% vol.

57

Para su clasificación en la partida 2207 de la NC (LCEur 1987, 3037) carece igualmente de pertinencia que tal producto no sea adecuado para el consumo humano. Tal como se deduce del propio título de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) , ésta tiene por objeto armonizar las estructuras de los impuestos especiales tanto sobre las bebidas alcohólicas como sobre el alcohol con carácter general (sentencia de 9 de diciembre de 2010 [TJCE 2010, 377] , Repertoire Culinaire, C-163/09, Rec. p. I-0000, apartados 27 y 29).

58

De lo anterior se desprende que un producto como el que es objeto del litigio principal, incluido en el código 2207 de la NC (LCEur 1987, 3037) y con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1, 2% vol, se ajusta a la definición de alcohol etílico que figura en el artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) . En consecuencia, en virtud del artículo 19, apartado 1, de esta Directiva, debe estar sujeto al impuesto especial armonizado previsto por dicha Directiva, sin perjuicio, no obstante, de la exención establecida en el artículo 27, apartado 1, letras a) y b), de la misma Directiva.

59

Del tenor literal de esta disposición resulta que la concesión o la denegación de la exención del impuesto especial dependen del método de desnaturalización. Si éste ha sido aprobado en el marco de la Unión, el alcohol

no estará sujeto al impuesto especial, de conformidad con la letra a) de dicha disposición. Si, por el contrario, el alcohol contenido en un producto que no está destinado al consumo humano se ha desnaturalizado conforme a un método aprobado en un Estado miembro, procede aplicar la exención prevista por la letra b) de la misma disposición. Por último, si el método de desnaturalización no se corresponde con ninguno de los métodos aprobados por las normas de la Unión o por los sistemas jurídicos nacionales, el producto no puede quedar exento (sentencia de 7 de diciembre de 2000 [TJCE 2000, 318], Italia/Comisión, C-482/98, Rec. p. I-10861, apartados 40 y 41).

60

A este respecto, procede recordar también que la desnaturalización es una operación que consiste en hacer que, añadiendo intencionadamente determinadas materias, el alcohol sea tóxico de forma que no pueda ser regenerado para uso alimenticio [véase, al respecto, la sentencia Italia/Comisión (TJCE 2000, 318), antes citada, apartados 21 y 22; véanse también, con carácter informativo, las notas explicativas del SA relativas a la partida 2207 del SA, elaboradas por la Organización Mundial de Aduanas, a las que remiten las notas explicativas de la NC (LCEur 1987, 3037) relativas al código 2207 de la NC, adoptadas por la Comisión en virtud de los artículos 9, apartado 1, letra a), segundo guión, y 10 del Reglamento núm. 2658/87, en la versión modificada por el Reglamento (CE) núm. 254/2000 del Consejo, de 31 de enero de 2000 (LCEur 2000, 195) (DO L 28, p. 16), en su versión vigente a 1 de enero de 2007 (DO 2006, C 50, p. 1)].

61

En el caso de autos, de la resolución de remisión resulta que no se añadió intencionadamente ninguna materia desnaturalizante al producto objeto del litigio principal para hacerlo inadecuado para el consumo humano de manera irreversible. Por tanto, basta apreciar que no fue desnaturalizado en el sentido del artículo 27, apartado 1, letras a) o b), de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395), sin que proceda preguntarse si el método de desnaturalización seguido se corresponde con alguno de los aprobados por las normas de la Unión o por el sistema jurídico búlgaro.

62

En consecuencia, carece de pertinencia que, por lo que respecta a la República de Bulgaria, hasta el Reglamento núm. 67/2008 (LCEur 2008, 421) no se introdujera en el Reglamento núm. 3199/93 (LCEur 1993, 3709) la descripción de los desnaturalizantes que se deben emplear a efectos de la desnaturalización completa del alcohol, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395), así como el hecho, alegado por Evroetil en la vista, y suponiendo incluso que esté acreditado que hasta el año 2011 no se introdujeron en la normativa búlgara disposiciones específicas referidas a la desnaturalización del bioetanol. Por lo demás, de la resolución de remisión resulta que, al tiempo de los hechos a los que se refieren las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia, el artículo 4 de la Ley de impuestos especiales disponía ya en su punto 12 que «la “desnaturalización” es el proceso que consiste en añadir al alcohol etílico sustancias nocivas o que tienen un gusto o un olor desagradables (impurezas), lo que lo hace peligroso para la salud o inadecuado para el consumo».

63

Por otra parte, el hecho de que un producto como el que es objeto del litigio principal sea por sí mismo inadecuado para el consumo humano no es suficiente para que quepa considerar que fue desnaturalizado en el sentido del artículo 27, apartado 1, letras a) o b), de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395). En efecto, como se desprende del apartado 60 de la presente sentencia, la desnaturalización consiste en añadir intencionadamente determinadas materias a un alcohol para hacerlo inadecuado para el consumo humano de manera irreversible. Pues bien, el mero hecho de que este alcohol sea en sí mismo tóxico no excluye que pueda ser

tratado posteriormente para eliminar su toxicidad. A este respecto, considerando que el requisito de la irreversibilidad de la desnaturalización pretende evitar posibles fraudes, evasiones y abusos en el ámbito de las exenciones de impuestos especiales, el simple coste de este tratamiento, aunque sea muy elevado, no puede bastar, al contrario de lo que sugirió Evroetil, para descartar tal posibilidad.

64

Por último, como justificadamente indicó la Comisión en la vista, el proyecto de norma europea pr EN 15376, una vez sustituido por la norma UNE-EN 15376:2011, titulada «Combustibles para automoción – Etanol como componente de mezclas para gasolina – Requisitos y métodos de ensayo» y aprobada por el Comité Europeo de Normalización el 24 de diciembre de 2010, indica en su punto 4.3 una lista de desnaturalizantes recomendados que no tienen efectos dañinos en los vehículos. Por tanto, debe ser desestimada la alegación de Evroetil de que no es un requisito exigible la desnaturalización del producto objeto del litigio principal pues lo haría inadecuado para el uso como biocarburante.

65

De lo anterior se desprende que un producto como el controvertido en el litigio principal, que se ajusta a la definición de alcohol etílico que figura en el artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) y que no ha sido desnaturalizado de conformidad con el artículo 27, apartado 1, letras a) y b) de esta Directiva, no puede ser eximido del impuesto especial armonizado establecido por dicha Directiva. Como resulta del apartado 53 de la presente sentencia, tal afirmación excluye que pueda estar comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 (LCEur 2003, 3588) .

66

A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones tercera y cuarta que el Derecho de la Unión debe ser interpretado en el sentido de que se debe aplicar el impuesto especial establecido en el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) , a un producto como el que es objeto del litigio principal, que contiene más de un 98,5% de alcohol etílico y que no ha sido desnaturalizado siguiendo un procedimiento de desnaturalización específico, aunque se obtenga a partir de la biomasa siguiendo una tecnología distinta a la utilizada para producir alcohol etílico de origen agrícola, contenga sustancias que lo hacen inadecuado para el consumo humano, cumpla los requisitos previstos por el proyecto de norma europea pr EN 15376 para el bioetanol utilizado como carburante y pueda responder a la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30.

Costas

67

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1º

La definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de mayo de 2003 (LCEur 2003, 1330) , relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte, debe ser interpretada en el sentido de que incluye un producto como el que es objeto del litigio principal, que se obtiene, en particular, a partir de la biomasa y que contiene más de un 98,5% de alcohol etílico, si se comercializa como biocarburante para transporte.

2º

El Derecho de la Unión debe ser interpretado en el sentido de que se debe aplicar el impuesto especial establecido en el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3395) , relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, a un producto como el que es objeto del litigio principal, que contiene más de un 98,5% de alcohol etílico y que no ha sido desnaturalizado siguiendo un procedimiento de desnaturalización específico, aunque se obtenga a partir de la biomasa siguiendo una tecnología distinta a la utilizada para producir alcohol etílico de origen agrícola, contenga sustancias que lo hacen inadecuado para el consumo humano, cumpla los requisitos previstos por el proyecto de norma europea pr EN 15376 para el bioetanol utilizado como carburante y pueda responder a la definición de bioetanol que figura en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2003/30 (LCEur 2003, 1330) .