

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC074181

DGT: 05-11-2019

N.º CONSULTA: 39/2019

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. En general. Pérdida de productos. Deuda aduanera. Regímenes aduaneros. Régimen de depósito aduanero.** Siempre y cuando se pueda acreditar conforme a lo dispuesto en la normativa aduanera la existencia de los procesos respecto de los que pueden existir pérdidas, este Centro Directivo considera que en las solicitudes de autorizaciones de depósito aduanero, almacén de depósito temporal y otros lugares autorizados para el depósito temporal, se podrá solicitar la posibilidad de llevar a cabo los ajustes por pérdidas que, en su caso, se produzcan, conforme a los porcentajes establecidos en la normativa reguladora de los impuestos especiales de fabricación. La Nota Informativa de Gestión Aduanera 02/2017 de 13 de marzo, sobre pérdidas debidas a la naturaleza de las mercancías, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT distingue entre solicitudes de autorizaciones de depósito aduanero, almacén de depósito temporal y otros lugares autorizados para el depósito temporal, por un lado, y mercancías incluidas en otro régimen aduanero distinto del depósito, por otro, en cuyo caso las pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas se tendrán en cuenta para la determinación del coeficiente de rendimiento. Esta alusión claramente tiene sentido entenderla hecha no a los regímenes aduaneros en general, sino concretamente a los regímenes especiales distintos del tránsito. En el marco del régimen de tránsito externo, dispone el art. 226 del CAU que las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán circular de un punto a otro dentro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas ni a derechos de importación u otros gravámenes ni a medidas de política comercial. Ello no impide que, de producirse pérdidas, se aplique al tránsito externo la toma en consideración de los porcentajes de pérdidas inherentes a la naturaleza de las mercancías, si bien la misma no será automática, sino que habrá de consignarse en la correspondiente solicitud. Es criterio de esta Dirección General [Vid. Consulta V0360/2015 de 30-01-2015 (NFC053748), entre otras] que los porcentajes reglamentarios de pérdidas tienen por objeto cuantificar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de almacenamiento o transporte de este tipo de productos. En el caso de "Mercancías para las que no existen disposiciones en vigor que establecen porcentajes normales de pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas"; la citada Nota establece que se extinguirá la deuda que en su caso haya nacido, siempre que se cumpla lo dispuesto en el art. 124.1.g) del CAU, correspondiendo al interesado acreditar las pérdidas conforme al art. 105 LGT.

**PRECEPTOS:**

Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Código Aduanero de la Unión), art. 124.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 6.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), art. 116.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

**Descripción sucinta de los hechos:**

En las solicitudes de autorizaciones de depósito aduanero, almacén de depósito temporal y otros lugares autorizados para el depósito temporal se reconoce la posibilidad de llevar a cabo ajustes por los porcentajes normales de pérdidas, de conformidad con la Nota Informativa de Gestión Aduanera 02/2017 de 13 de marzo, sobre pérdidas debidas a la naturaleza de las mercancías, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

**Cuestión planteada:**

1) Tratándose de productos objeto de los IIEE de fabricación, si podría solicitarse la aplicación de los porcentajes de pérdidas indicados en las letras o) y p) del apartado 2 del artículo 116 del RIE a los movimientos realizados entre establecimientos autorizados tanto como depósito aduanero o como almacén de depósito temporal, con independencia de la aplicación de los propiamente considerados para la finalidad del régimen especial o de la situación de las mercancías.

2) En relación también con tales productos, si podría solicitarse la aplicación de los porcentajes de pérdidas indicados en las letras o) y p) del apartado 2 del artículo 116 del RIE a los movimientos cuya circulación se ampare en el régimen especial de tránsito externo.

3) Para las mercancías para las que no existen disposiciones en vigor que establezcan porcentajes normales de pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas, modo de justificar las pérdidas acaecidas.

#### **Contestación:**

Ante situaciones de pérdidas, el artículo 124.1.g del Reglamento (UE) N° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (en adelante, CAU) establece lo siguiente en relación con la extinción de la deuda aduanera:

“Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas a la no recaudación del importe de derechos de importación o de exportación correspondiente a una deuda aduanera en caso de que se determine judicialmente la insolvencia del deudor, una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá de cualquiera de las siguientes maneras:

(...)

g) cuando la desaparición de las mercancías o el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la legislación aduanera se derive de la total destrucción o pérdida irremediable de dichas mercancías por causa inherente a la naturaleza misma de las mercancías, caso fortuito o fuerza mayor, o como consecuencia de instrucciones de las autoridades aduaneras; a efectos de la presente letra, las mercancías se considerarán irremediablemente perdidas cuando nadie pueda utilizarlas;

(...)”.

La Nota Informativa de Gestión Aduanera 02/2017 de 13 de marzo, sobre pérdidas debidas a la naturaleza de las mercancías, emitida por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT a la que alude la consultante, tiene por objeto aclarar el tratamiento que deben recibir las pérdidas que se produzcan como consecuencia de la naturaleza de las mercancías en situación de depósito temporal o incluidas en un régimen aduanero. Si bien la nota no lo alude literalmente, del análisis conjunto de su contenido parece desprenderse que las normas en ella contenidas se refieren a los regímenes especiales distintos del tránsito.

A tal fin, contempla dos situaciones claramente diferenciadas, en función de que existan o no disposiciones en vigor que establezcan porcentajes normales de pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas.

I. La primera de ellas es la que hace referencia a las “Mercancías para las que existen disposiciones en vigor que establecen porcentajes normales de pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas”. Aquí la citada Nota Informativa se refiere, a título de ejemplo, al caso de las mercancías objeto de los impuestos especiales de fabricación, para las que el Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, fija porcentajes de pérdidas admisibles.

Para este tipo de situaciones en las que existe alguna disposición en vigor que establezca porcentajes normales de pérdidas, la Nota establece lo siguiente:

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 124.4 CAU, en las solicitudes de autorizaciones de depósito aduanero, almacén de depósito temporal y otros lugares autorizados para el depósito temporal se podrá solicitar la admisión de pérdidas en los porcentajes previstos en las disposiciones en vigor.

En cuanto a las mercancías incluidas en otro régimen aduanero especial distinto del depósito y del tránsito, las pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas se tendrán en cuenta para la determinación del coeficiente de rendimiento no siendo necesaria ninguna mención específica en la solicitud de autorización.

Sentado lo anterior, la consultante plantea dos preguntas:

1. En primer lugar, si podría solicitarse la aplicación de los porcentajes de pérdidas indicados en las letras o) y p) del apartado 2 del artículo 116 del RIE a los movimientos realizados entre establecimientos autorizados tanto como depósito aduanero o como almacén de depósito temporal, con independencia de la aplicación de los propiamente considerados para la finalidad del régimen especial o de la situación de las mercancías.

Esos porcentajes reglamentarios de pérdidas que, a efectos de la no sujeción de los impuestos especiales de fabricación prevista en el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, contempla el apartado 2 del artículo 116 del RIE en sus letras o) y p), son los correspondientes a los siguientes procesos:

“o) Carga, transporte y descarga de productos cuya tributación se produciría a los tipos previstos en los siguientes epígrafes de la tarifa 1.ª del impuesto:

Epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2 y 1.13: 1,0.

Epígrafes 1.11 y 1.12: 0,6.

Epígrafes 1.3, 1.4, 1.5, 1.14, 1.15, 1.16 y 1.17: 0,4.

Epígrafes 1.6, 1.8, 1.9, 1.10.1 y 1.10.2: 2,1.

p) Red de oleoductos autorizada como depósito fiscal de hidrocarburos, sobre el volumen introducido semestralmente: 0,035.

(...)”.

Ahora bien, el artículo 6.1 de la de la LIE, cuando establece la no sujeción de tales pérdidas, habla de pérdidas acaecidas que no superen tales porcentajes, no de la aplicación directa de porcentaje alguno:

“No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.”.

En este sentido, cabe recordar que los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere el RIE tienen por objeto delimitar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de fabricación, transformación, almacenamiento o transporte, razón por la cual no es necesario justificar que se han producido para que sean admitidas. Ahora bien, en ningún caso podrán aplicarse sistemáticamente dichos porcentajes cuando los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento o transporte realmente no hayan tenido lugar, ni cuando las pérdidas no hayan acaecido.

Por tanto, siempre y cuando se pueda acreditar conforme a lo dispuesto en la normativa aduanera la existencia de los procesos respecto de los que pueden existir pérdidas, este Centro Directivo considera que en las solicitudes de autorizaciones de depósito aduanero, almacén de depósito temporal y otros lugares autorizados para el depósito temporal, se podrá solicitar la posibilidad de llevar a cabo los ajustes por pérdidas que, en su caso, se produzcan, conforme a los porcentajes establecidos en la normativa reguladora de los impuestos especiales de fabricación.

2. En segundo lugar, la consultante plantea si pese a no ser propia del régimen especial de tránsito externo la determinación de coeficientes de rendimiento, podría solicitarse la aplicación de esos porcentajes de

pérdidas indicados en las letras o) y p) del apartado 2 del artículo 116 del RIE a los movimientos cuya circulación se ampare en dicho régimen especial.

Efectivamente, la Nota Informativa a la que nos venimos refiriendo distingue entre solicitudes de autorizaciones de depósito aduanero, almacén de depósito temporal y otros lugares autorizados para el depósito temporal, por un lado, y mercancías incluidas en otro régimen aduanero distinto del depósito, por otro, en cuyo caso las pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas se tendrán en cuenta para la determinación del coeficiente de rendimiento. Esta alusión claramente tiene sentido entenderla hecha no a los regímenes aduaneros en general, sino concretamente a los regímenes especiales distintos del tránsito.

Cabe recordar aquí que el artículo 5 del CAU (16) define el «régimen aduanero» como “cualquiera de los regímenes en los que puedan incluirse las mercancías con arreglo al código, a saber:

- a) despacho a libre práctica;
- b) regímenes especiales;
- c) exportación.”.

Por su parte, el artículo 210 establece que “Las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales:

- a) el tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo;
- b) el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas;
- c) destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final;
- d) el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.”.

En efecto, en el marco del régimen de tránsito externo, dispone el artículo 226 del CAU que las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán circular de un punto a otro dentro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas ni a derechos de importación u otros gravámenes ni a medidas de política comercial. Y ello, sin referencia alguna a coeficientes de rendimiento, estipulación ésta que el CAU reserva fundamentalmente para el régimen especial de perfeccionamiento y destino final.

Ello no impide que, de producirse pérdidas, se aplique al tránsito externo la toma en consideración de los porcentajes de pérdidas inherentes a la naturaleza de las mercancías, si bien la misma no será automática (como dice la Nota que lo es de cara a la determinación del coeficiente de rendimiento), sino que habrá de consignarse en la correspondiente solicitud.

Así, es criterio de esta Dirección General (Consulta V0360-15, entre otras) que “los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere la Ley de Impuestos Especiales tienen por objeto cuantificar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de almacenamiento o transporte de este tipo de productos. En la medida en que los procesos sean los mismos, la “normalidad” de tales pérdidas lo será con independencia de cuál sea el estatuto fiscal del establecimiento donde se lleven a cabo dichos procesos”.

II. La segunda de las situaciones que contempla la Nota Informativa del Departamento es la relativa a las “Mercancías para las que no existen disposiciones en vigor que establecen porcentajes normales de pérdidas debidas a la naturaleza de las mismas”; en estos casos, la citada Nota establece que se extinguirá la deuda que en su caso haya nacido, siempre que se cumpla lo dispuesto en el antes reproducido artículo 124.1.g) del CAU, así como lo previsto en su apartado tercero:

“3. Cuando, con arreglo al apartado 1, letra g), una deuda aduanera se haya extinguido respecto de unas mercancías despachadas a libre práctica con exención de derechos o acogidas a un derecho de importación reducido debido a su destino final, todo residuo o desecho resultante de su destrucción será considerado como mercancías no pertenecientes a la Unión.”

No obstante, la Nota Informativa señala que en estas situaciones en las que no existen disposiciones en vigor que establezcan porcentajes normales de pérdidas, en las solicitudes de autorizaciones de depósito aduanero, almacén de depósito temporal y otros lugares autorizados para el depósito temporal se podrá solicitar la

admisión de un porcentaje determinado de pérdidas si se demuestra que las mismas son inherentes a la naturaleza de las mercancías y se justifica la realidad de dicho porcentaje.

En este sentido, la propia Nota Informativa se encarga de señalar que la concurrencia de los supuestos de hecho determinados en la norma se analizará caso a caso, de manera que corresponderá al interesado acreditar tales circunstancias de acuerdo con lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), haciendo uso para ello de los medios de prueba que resulten admisibles en derecho. No puede por tanto determinarse a priori por esta Dirección General un catálogo de elementos admitidos como prueba, y habrá de estarse en cada caso concreto a las circunstancias que rodeen los hechos que determinaron la pérdida acaecida.

En cualquier caso, serán las autoridades aduaneras quienes, como órganos gestores de este tipo de operaciones, deban pronunciarse acerca de los porcentajes de pérdidas propuestos para cada caso concreto por la consultante.

Lo que comunico a Vd. con efectos no vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública