

Asunto C-209/20

Petición de decisión prejudicial:

Fecha de presentación:

22 de mayo de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados), Reino Unido]

Fecha de la resolución de remisión:

22 de mayo de 2020

Parte recurrente:

Renesola UK Ltd

Parte recurrida:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administración Tributaria y Aduanera, Reino Unido)

ANTE EL UPPER TRIBUNAL

[*omissis*]

(TAX AND CHANCERY CHAMBER) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados)]

SOBRE EL RECURSO DE APELACIÓN PROCEDENTE DEL FIRST-TIER TRIBUNAL (TAX CHAMBER) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios)]

[*omissis*]

ENTRE:

RENESOLA UK LTD

parte recurrente

— y —

**THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND
CUSTOMS**

parte recurrida

RESOLUCIÓN

ANTE el recurso de apelación interpuesto por la parte recurrente contra la sentencia del First-tier Tribunal (Tax Chamber) de 5 de noviembre de 2018,

[*omissis*]

Y, AL CONSIDERAR que, para poder pronunciarse sobre el presente asunto, es preciso aclarar dos cuestiones relativas a la validez y a la interpretación de actos de las instituciones de la Unión Europea, y que procede remitir una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia al respecto,

SE RESUELVE:

1. Remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales formuladas en el anexo, relativas a la validez del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1357/2013 de la Comisión y a la interpretación del artículo 24 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de conformidad con el artículo 86, apartado 2, del Acuerdo de retirada entre la Unión Europea y el Reino Unido y con el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
2. Suspender la tramitación del procedimiento en el mencionado asunto hasta que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la petición de decisión prejudicial o hasta que se dicte otra resolución.
3. Comunicar inmediatamente la presente resolución al Tribunal de Justicia.

**ANEXO A LA RESOLUCIÓN DEL UPPER TRIBUNAL (TAX AND
CHANCERY CHAMBER)**

**PETICIÓN DE DECISIÓN PREJUDICIAL ANTE EL TRIBUNAL DE
JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

A. Órgano jurisdiccional remitente y partes del procedimiento principal
[*omissis*]

1. El órgano jurisdiccional remitente es el Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber [*omissis*] [correo electrónico del órgano jurisdiccional remitente]
2. La presente remisión se realiza en virtud del artículo 86, apartado 2, del Acuerdo de retirada entre la Unión Europea y el Reino Unido (DO 2019, C 384I, p. 1). Nótese que dicha disposición, así como el artículo 89, apartado 1, del mismo

Acuerdo, que exige que las sentencias y autos dictados por el Tribunal de Justicia sean vinculantes en su totalidad para y en el Reino Unido, han sido incorporados al Derecho del Reino Unido [artículos 1A y 7A de la European Union (Withdrawal) Act 2018 (Ley de retirada de la Unión Europea de 2018), en su versión modificada por la European Union (Withdrawal Agreement) Act 2020 (Ley sobre el Acuerdo de retirada de la Unión Europea de 2020)], de modo que también tienen efecto directo en el Reino Unido con arreglo a su Derecho nacional.

3. Las partes pertinentes del procedimiento [*omissis*] son la parte recurrente, Renesola UK Ltd. (en lo sucesivo, «Renesola»), y la parte recurrida, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «HMRC»). [*omissis*] [datos de los representantes de las partes]

B. Objeto del procedimiento principal y hechos pertinentes

4. Los «módulos» solares se forman ensamblando «células» solares, que son unidades individuales capaces de generar por sí solas electricidad a partir de la luz solar. Por último, los módulos solares se integran en sistemas fotovoltaicos solares, que se pueden conectar a sistemas eléctricos domésticos para su utilización.
5. El recurso de apelación del que ha de conocer el Upper Tribunal versa sobre las disposiciones potencialmente aplicables a la determinación del lugar de origen de los módulos solares a efectos aduaneros. Existía acuerdo en cuanto a que la norma general aplicable al origen de las mercancías en la fecha pertinente era la recogida en el artículo 24 del Reglamento n.º 2913/92 del Consejo (en lo sucesivo, «código aduanero» o «CA»), conforme al cual:

Una mercancía en cuya producción hayan intervenido dos o más países será originaria del país en el que se haya producido la última transformación o elaboración sustancial, económicamente justificada, efectuada en una empresa equipada a este efecto, y que haya conducido a la fabricación de un producto nuevo o que represente un grado de fabricación importante.

6. En aquel momento, con arreglo al artículo 247 del código aduanero, la Comisión estaba facultada para adoptar reglamentos relativos al origen de las mercancías. En el Reglamento de Ejecución n.º 1357/2013 de la Comisión (en lo sucesivo, «Reglamento impugnado»), la Comisión trató de ejercer dicha facultad en relación con los módulos solares, disponiendo que el lugar de origen de estos debía determinarse atendiendo al lugar de origen de las células solares de las que estaban hechos.
7. Renesola importa módulos solares en el Reino Unido, procedentes de la India. Los módulos solares se montan en la India, pero (al menos en el caso de los módulos de que aquí se trata) contienen células fabricadas en la República Popular China

(en lo sucesivo, «China»). En virtud del Reglamento impugnado, HMRC resolvió¹ que los módulos solares tenían su origen en China, y calculó en consecuencia el derecho antidumping y el derecho compensatorio correspondiente (derechos que, en aquel momento, se pagaban por los módulos solares procedentes u originarios de China²). Sin embargo, Renesola consideró que la aplicación del artículo 24 implicaba que los módulos solares debían considerarse con origen en la India, de manera que no procedía pagar dichos derechos (por haber adquirido los módulos el origen indio y no ser procedentes de China).

8. En consecuencia, Renesola recurrió ante el First-tier Tribunal (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo; en lo sucesivo, «FTT») la decisión de HMRC, con el argumento principal de que el Reglamento impugnado daba lugar a un resultado que, al menos en cierta medida, podía ser contrario a lo dispuesto en el artículo 24 del CA, y solicitó que se remitiese una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia para que aclarase si el Reglamento impugnado era válido conforme al Derecho de la Unión. El FTT desestimó el recurso de Renesola [mediante resolución de 5 de noviembre de 2018, <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2018/TC06795.html>] y, de este modo, rechazó remitir petición alguna al Tribunal de Justicia.
9. Ante el FTT, Renesola presentó pruebas del proceso de fabricación de los módulos solares y otros aspectos pertinentes, en forma de pruebas documentales y del testimonio del Sr. Xu Zhongyu.³ [omissis]
10. El FTT llegó a la conclusión de que, partiendo de las pruebas de que disponía, la fabricación de los módulos mediante la utilización de células no podía considerarse un proceso que confiriese origen con arreglo al artículo 24 del CA. Rechazó remitir una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia acerca de la validez del Reglamento impugnado.
11. Sin embargo, en su resolución [de 4 de marzo de 2020, <http://www.bailii.org/uk/cases/UKUT/TCC/2020/60.html>] el Upper Tribunal (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo) ha considerado que el FTT

¹ Decisión de HMRC de 28 de diciembre de 2016, confirmada en la fase de recurso. La decisión consta en los autos remitidos al Tribunal de Justicia.

² Véanse el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1238/2013 del Consejo, de 2 de diciembre de 2013, por el que se impone un derecho antidumping definitivo y se cobra definitivamente el derecho provisional impuesto a las importaciones de módulos fotovoltaicos de silicio cristalino y componentes clave (a saber, células) originarios o procedentes de la República Popular China (DO 2013, L 325, p. 1), y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1239/2013 del Consejo, de 2 de diciembre de 2013, por el que se establece un derecho compensatorio definitivo sobre las importaciones de módulos fotovoltaicos de silicio cristalino y componentes clave (a saber, células) originarios o procedentes de la República Popular China (DO 2013, L 325, p. 66).

³ Dichas pruebas documentales se adjuntaron a una carta remitida a HMRC por los abogados de Renesola el 19 de mayo de 2017. El Sr. Xu pronunció su testimonio el 23 de mayo de 2018. Tanto la carta como el testimonio y sus anexos se incluyen en los autos remitidos al Tribunal de Justicia.

pasó por alto aspectos importantes e incontrovertidos de las pruebas de las que disponía. En particular, en relación con la conclusión del FTT de que la fabricación de los módulos mediante la utilización de células solo suponía un cambio de presentación, el Upper Tribunal ha declarado que el FTT no tuvo en cuenta las pruebas no rebatidas de las que disponía, según las cuales:

- a) si una sola célula se deja expuesta al aire sin protección alguna, se oxida o se corroe con facilidad o puede quedar destruida a causa de agentes externos, como el viento, el granizo o la nieve; por lo tanto, es preciso el encapsulado de las células en módulos para mitigar su degradación y, una vez encapsuladas, pueden funcionar durante más de veinticinco años;⁴
 - b) solo después del laminado de los módulos adquieren estos sus propiedades básicas, como la resistencia a la radiación ultravioleta, la capacidad de carga mecánica y la resistencia a la oxidación y a la corrosión,⁵ y
 - c) debido a la fragilidad de las células solares y a la necesidad de utilizarlas en sistemas fotovoltaicos expuestos a la intemperie, Renesola lleva a cabo un proceso de elaboración técnicamente complejo que comprende, en particular, el laminado de las células en vacío, a fin de protegerlas.⁶
12. El Upper Tribunal ha llegado así a la conclusión⁷ de que el conjunto de los hechos demuestra que, pese a que las células solares generan una corriente eléctrica a partir de la luz del sol (en torno a 0,62 V), las «propiedades cualitativas específicas» del módulo solar solo se consiguen cuando las células se integran en módulos y se someten a un proceso técnicamente complejo de laminado, encapsulado y protección frente a la corrosión, que incrementa su durabilidad y permite la generación práctica de energía eléctrica aprovechable. En particular, ha tenido en cuenta lo siguiente:
- a) Aunque las células solares siguen pudiendo generar energía eléctrica a partir de la luz del sol sin haber sido sometidas a dicho proceso, su fragilidad impide que se puedan utilizar por sí solas a la intemperie. En cambio, al incorporar las células solares en módulos y al someterlas a un riguroso proceso de laminado, encapsulado y protección contra la corrosión, pueden continuar produciendo electricidad hasta veinticinco años más.

⁴ Resolución del Upper Tribunal, apartado 28.

⁵ Resolución del Upper Tribunal, apartado 30.

⁶ Resolución del Upper Tribunal, apartado 32.

⁷ Resolución del Upper Tribunal, apartado 44.

- b) El proceso de laminado, encapsulado y protección contra la corrosión de las células es técnicamente complejo.⁸ Implica la soldadura con aparatos de alta precisión a temperaturas muy uniformes. El laminado de las células se produce en condiciones de vacío. A partir de estos hechos, el Upper Tribunal ha concluido que un consumidor medio no podría utilizar directamente las células solares en un sistema fotovoltaico (que necesariamente se ha de situar en el exterior) para generar una corriente eléctrica estable a partir de la luz del sol. Las células solares son demasiado delicadas para ello, y un consumidor medio, sin acceso a las complicadas técnicas de fabricación empleadas para encapsular las células en módulos solares, no podría idear ningún método eficaz de protección que le permitiese utilizarlas directamente en un sistema fotovoltaico. Esto, en opinión del Upper Tribunal, demuestra que existe una diferencia cualitativa (en particular, la durabilidad) entre los módulos solares y las células solares de las que están formados.
- c) Una célula solar individual produce una cantidad de energía eléctrica relativamente pequeña (0,62 V) que claramente no sirve para la producción de electricidad doméstica. En sí mismo, un módulo solar no produce electricidad, pues toda la energía eléctrica que se genera en él la producen las células solares de las que está formado. Sin embargo, no deja de ser cierto que la producción de un módulo solar (en torno a 40 V) sí sirve para la producción de electricidad doméstica. Esto se debe, en parte, a que un módulo solar contiene un gran número de células solares. Pero el Upper Tribunal ha observado que el FTT admitió que un módulo solar produce aproximadamente un 3 % más de electricidad que el mismo número de células conectadas en serie; sin embargo, el Upper Tribunal no comparte la opinión del FTT de que un 3 % es una cifra tan reducida que no debe ser apreciada. Por el contrario, en las circunstancias del presente recurso de apelación, ha aportado una razón más por la cual un módulo solar es algo más que la suma de sus partes.
- d) El Upper Tribunal ha reconocido que ni las células solares ni los módulos solares en sí mismos producen electricidad de forma que pueda ser aprovechada en sistemas eléctricos domésticos. Las células solares producen corriente continua, mientras que los sistemas eléctricos domésticos necesitan corriente alterna. Es necesario un inversor que convierta la corriente continua en corriente alterna, y el inversor forma parte del sistema fotovoltaico (antes que un módulo solar). Sin embargo, el Upper Tribunal no ha considerado que este hecho reste fuerza al argumento de que la «propiedad cualitativa

⁸ Descrito por el Sr. Xu en las pruebas, concretamente en los apartados 5, 21 y 22 de su testimonio y en el anexo 1 de este, y resumido por el FTT en los apartados 17 y 19 de su sentencia.

específica» de un módulo solar sigue siendo la producción de energía eléctrica a partir de la luz del sol por medio de una estructura que proporciona a las células solares la sólida protección necesaria frente a los agentes atmosféricos, y ha declarado que esta conclusión no queda en entredicho por el hecho de que un módulo solar necesite conectarse a un inversor para que la electricidad producida pueda utilizarse en sistemas eléctricos domésticos.

- e) El Upper Tribunal ha señalado que el FTT consideró que las células solares se pueden utilizar en productos que no impliquen la producción de energía eléctrica para su uso en sistemas eléctricos, como los medidores de radiación y los interruptores fotoeléctricos. En su opinión, el hecho de que existan otros usos para las células apunta en contra de la conclusión de que el módulo solar adquiere sus «propiedades cualitativas específicas» en el momento de la fabricación de las células solares de las que está formado.
13. Partiendo de estas consideraciones, el Upper Tribunal ha concluido que la fabricación de módulos solares no constituye un mero cambio en la presentación, pues los módulos solares poseen propiedades y una composición que no tenían las células solares individuales.⁹ Ha considerado que el primer criterio técnico identificado por el Tribunal de Justicia en [la sentencia de 13 de diciembre de 1989,] *Brother International (C-26/88)*,¹⁰ es decisivo y lleva a la conclusión de que el proceso de fabricación de los módulos solares confiere origen. El Upper Tribunal ha llegado a una conclusión clara, pero preliminar y provisional, en el sentido de que la aplicación directa del artículo 24 del CA implica que la fase de producción de los módulos confiere origen.¹¹
14. En consecuencia, si el Reglamento impugnado no fuese válido, el Upper Tribunal habría considerado que el país de origen de los módulos controvertidos era la India, no China, y que no procedía el pago de los derechos. En cambio, si el Reglamento impugnado fuese válido, el país de origen sería China, de manera que procedería pagar dichos derechos.
15. El Upper Tribunal no ha llegado a ninguna conclusión sobre el «criterio auxiliar» del «valor añadido»,¹² es decir, si la fabricación de los módulos, en su conjunto, conduce a un sensible aumento del valor comercial del producto acabado en la fase de salida de la fábrica respecto al valor de las células (véase la sentencia

⁹ Resolución del Upper Tribunal, apartados 49 y 50.

¹⁰ EU:C:1989:637

¹¹ Resolución del Upper Tribunal, apartados 38 y 51, punto 1.

¹² Resolución del Upper Tribunal, apartado 51, punto 4.

Brother International, apartado 22). El FTT disponía de pruebas no rebatidas ¹³ del coste del proceso de fabricación de los módulos frente al coste de las células, según las cuales este último representa solamente entre el 22 % y el 25 %, mientras que el coste de la producción de los módulos constituye entre el 33 % y el 49 % del precio final del módulo. Pese a todo, según la conclusión provisional del Upper Tribunal, es decisivo el criterio técnico relativo a la fabricación de los módulos. ¹⁴

16. El Upper Tribunal ha señalado que, pese a su clara conclusión provisional de que la aplicación directa del artículo 24 del CA obliga a considerar que la producción de los módulos confiere origen, de modo que la cuestión del origen que se planteaba en este asunto era esencialmente diferente, referida a la aplicabilidad del artículo 24 del CA o del Reglamento impugnado, ¹⁵ es posible que la diferencia en el resultado entre aplicar directamente el artículo 24 del CA y aplicar el Reglamento impugnado se justifique por el margen de apreciación que asiste a la Comisión para definir los conceptos abstractos del artículo 24 del CA. ¹⁶

C. *Breve resumen de las alegaciones de las partes*

17. Renesola alega que el Upper Tribunal ha acertado, según los motivos expuestos, al declarar que la aplicación del artículo 24 del CA implica que el proceso de fabricación de los módulos confiere origen. En particular, a pesar de la postura de HMRC descrita en el apartado 25 de la presente resolución, Renesola observa que el Upper Tribunal ha llegado a claras conclusiones acerca de las pruebas de las que disponía, en el sentido de que «el aumento de la “durabilidad” que proporciona el proceso de fabricación de los módulos, por un lado, es mayor que el apreciado en la sentencia Zenträg ¹⁷ y, por otro, es cualitativamente diferente, pues permite que las células desempeñen la función deseada, a saber, la producción de electricidad a partir de la luz solar al aire libre, de forma estable y duradera», y de que «la fabricación de módulos solares no constituye un mero cambio de presentación, pues los módulos poseen propiedades y una composición no tenían las células solares individuales». ¹⁸ Estas conclusiones se basan en las detalladas pruebas (básicamente no rebatidas) aportadas por Renesola y resumidas, en particular, en el apartado 40, puntos 1 y 2, de la resolución del

¹³ Véanse las cifras de coste/valor añadido que se exponen en la página 9 del ITRPV 2014 [Hoja de Ruta Tecnológica Internacional para la Energía Fotovoltaica], adjunta a la [omissis] carta [de los abogados de Renesola] a HMRC de 19 de mayo de 2017.

¹⁴ Resolución del Upper Tribunal, apartado 50.

¹⁵ Resolución del Upper Tribunal, apartado 51, punto 1.

¹⁶ Resolución del Upper Tribunal, apartado 51, punto 2.

¹⁷ Sentencia de 23 de febrero de 1984, Zentralgenossenschaft des Fleischgewerbes (93/83, EU:C:1984:78).

¹⁸ Resolución del Upper Tribunal, apartados 48 y 49.

Upper Tribunal. Por lo tanto, [en opinión de Renesola] la respuesta a la segunda cuestión prejudicial (si, en defecto del Reglamento impugnado, la fabricación de los módulos confiere origen) ha de ser afirmativa.

18. En cuanto a la primera cuestión prejudicial (la validez del Reglamento impugnado), partiendo de los hechos que el Upper Tribunal considera probados, la Comisión no está facultada para establecer una regla de origen diferente: su competencia para definir «*los conceptos abstractos [del artículo 24 del CA] en relación con transformaciones o elaboraciones específicas*»¹⁹ no se extiende al establecimiento de una regla de origen contraria al artículo 24 del CA.²⁰
19. Por otro lado, esta facultad entra en juego cuando tal definición esté «*justificada, de una parte, por la necesidad de seguridad jurídica y, de otra, por los problemas de definición en múltiples circunstancias económicas*». ²¹ No obstante, conforme a las pruebas no rebatidas que obran en poder del FTT, en la fabricación de los módulos solares no había variación alguna que pudiera calificarse de «múltiples circunstancias económicas», y HMRC tampoco alegó lo contrario.
20. Además, el considerando 5 del Reglamento impugnado señala que la fabricación de módulos constituye una «etapa principal». Sin embargo, no hay duda alguna de que la fase de fabricación de los módulos es la *última*. No es posible entender que la Comisión, por un lado, admita que la fabricación de módulos es una etapa «principal» mientras, en el considerando 7, niega que se trate de una etapa «sustancial». La manifiesta contradicción y precariedad del razonamiento de la Comisión (que, de por sí, basta para justificar la anulación del Reglamento impugnado) queda más en evidencia aún si se tiene en cuenta la versión alemana del Reglamento impugnado, donde la Comisión afirma simultáneamente, en el considerando 5, que la fabricación de los módulos es una de las etapas «wesentlichen» [sustanciales] y, en el considerando 7, niega que esta etapa sea «wesentlich» [sustancial].
21. Por las razones que se resumen a continuación, HMRC considera que la Comisión actuó en el marco de sus atribuciones. Para el caso de que se plantee la segunda cuestión prejudicial, HMRC alega que el montaje de los módulos a partir de células no confiere origen, ya que este proceso no constituye una transformación o elaboración sustancial en el sentido del artículo 24 del CA.²²

¹⁹ Sentencia de 23 marzo de 1983, *Cousin y otros* (162/82, EU:C:1983:93), apartado 17.

²⁰ Sentencia de 11 de noviembre de 1999, *Söhl & Söhlke* (C-48/98, EU:C:1999:548), apartado 36.

²¹ Sentencia *Cousin*, apartado 17.

²² Asimismo, HMRC se ha reservado expresamente el derecho a alegar, en el momento oportuno y si es necesario, que el montaje de los módulos en la India no está económicamente justificado en el sentido del artículo 24 del CA, argumento respecto al cual ni el FTT ni el Upper Tribunal han formulado apreciación de hecho alguna hasta la fecha.

22. Dada la naturaleza del proceso de montaje de módulos, es de aplicación el test establecido en el apartado 19 de la sentencia *Brother International*, según el cual el montaje de módulos solo confiere origen si representa la fase de producción determinante en el curso de la cual se concreta el destino de los componentes utilizados y se confiere a la mercancía de que se trate sus propiedades cualitativas específicas. Esto es conforme con los considerandos 6 y 7 del Reglamento impugnado.²³ HMRC alega también, en caso necesario, que los cambios en la fase de fabricación de los módulos afectan solamente a la presentación.
23. Por lo que respecta a la aplicación del test en la sentencia *Brother International*, el uso al que se destinan los componentes del módulo es la producción de electricidad a partir de la luz solar dentro de un sistema fotovoltaico. Las propiedades cualitativas específicas de los módulos consisten en su capacidad (aportada por las células de las que están formados) de convertir la luz del sol en electricidad. Este destino se concreta —y dichas propiedades cualitativas se presentan— en las células fabricadas.²⁴ Son ellas las que tienen la capacidad de producir electricidad a partir de la luz del sol, y esta capacidad es previa a su integración en módulos.²⁵ El criterio auxiliar del valor añadido no es pertinente, pues el origen se determina conforme a estos criterios técnicos.²⁶
24. Respecto a la cuestión esencial del producto resultante, *Renosola* no ha rebatido ante el Upper Tribunal que los únicos componentes del módulo con la capacidad de producir electricidad a partir de la luz del sol sean sus células. Estas poseen tal propiedad antes de integrarse en módulos. HMRC alega que la única diferencia sustancial entre el producto de una célula individual y el de un módulo se deriva del hecho de que el módulo es un conjunto de células. El aumento alegado del 3 % de eficiencia de producción (que, según ha declarado *Renosola* ante el Upper Tribunal, no se consiguió mediante el desarrollo de la tecnología solar hasta después de la adopción del Reglamento impugnado) no constituye un cambio sustancial.
25. HMRC niega que *Renosola* haya demostrado que la durabilidad sea una «propiedad cualitativa específica» de los módulos ni nada que sea necesario antes de que el destino de los módulos se «concrete». Estas propiedades cualitativas y

²³ De la versión inglesa del Reglamento impugnado se deduce que el considerando 5 solamente hace referencia a etapas «principales», sin pretender afirmar que en la fase de fabricación de los módulos se cumpla el requisito de la última transformación sustancial del artículo 24 del CA.

²⁴ Aunque admite que esto sucedió en un contexto jurídico diferente, HMRC invoca, a este respecto, el razonamiento del Tribunal General en la sentencia de 28 de febrero de 2017, *JingAo Solar y otros* (T-158/14, EU:T:2017:126), apartados 76, 91, 92, 94, 98, 102 y 114.

²⁵ HMRC aduce también, con el debido respeto, que es irrelevante el hecho de que una célula pueda utilizarse en otros productos cuyo fin no sea la generación de electricidad, como un medidor de radiación, un interruptor fotoeléctrico o un mando de vehículo. A lo que se ha de atender es al papel que desempeñan las células en los módulos.

²⁶ Sentencia de 13 de diciembre de 1989, *Brother International* (C-26/88, EU:C:1989:687), apartados 20 y 23.

este destino consisten en la producción de electricidad a partir de la luz solar tras la integración en un sistema fotovoltaico. HMRC alega respetuosamente que no se han aportado explicaciones ni pruebas adecuadas en cuanto al funcionamiento de los sistemas fotovoltaicos, al uso de los módulos en ellos o a la naturaleza y perspectiva de los «usuarios» que integran los módulos en los sistemas fotovoltaicos, al efecto de demostrar que, merced a la durabilidad, la fase de fabricación de los módulos supera el test establecido en la sentencia Brother International.

26. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado que la Comisión dispone de un margen de apreciación.²⁷ HMRC alega que el Reglamento impugnado se halla dentro de los límites de ese margen, proporciona seguridad jurídica y resuelve todos los problemas derivados de las múltiples circunstancias económicas que se producen a lo largo del tiempo con el desarrollo tecnológico [como, por ejemplo, las apreciaciones del Upper Tribunal relativas al 3 % de eficiencia añadida que se menciona en los apartados 12, letra c), y 24 de la presente resolución].

D. Cuestiones prejudiciales

27. En consecuencia, el Upper Tribunal plantea las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 86, apartado 2, del Acuerdo de retirada y del artículo 267 TFUE:

1) ¿Es nulo el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1357/2013 de la Comisión en la medida en que pretende que el país de origen de los módulos solares fabricados con materiales procedentes de distintos países se determine imputando el origen al país donde se fabricaron las células solares, en contra de lo dispuesto por el artículo 24 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (código aduanero comunitario), a saber, que una mercancía en cuya producción hayan intervenido dos o más países será originaria del país en el que se haya producido la última transformación o elaboración sustancial, económicamente justificada, efectuada en una empresa equipada a este efecto, y que haya conducido a la fabricación de un producto nuevo o que represente un grado de fabricación importante?

2) En caso de que el Reglamento n.º 1357/2013 sea nulo, ¿debe interpretarse el artículo 24 del código aduanero comunitario en el sentido de que el montaje de módulos solares utilizando células solares y otros elementos constituye una elaboración o transformación sustancial?

A 22 de mayo de 2020

[omissis]

²⁷ Sentencia Cousin, apartado 17.

Lista de documentos que se adjuntan a la resolución de remisión:

1. Resolución del Upper Tribunal de 4 de marzo de 2020
2. Sentencia del FTT
3. Decisión de HMRC de 28 de diciembre de 2016
4. Carta de los abogados de Renesola a HMRC de 19 de mayo de 2017 y anexos
5. Testimonio del Sr. Xu Zhongyu de 23 de mayo de 2018, junto con el anexo 1

DOCUMENTO DE TRABAJO