

Impuestos especiales y aduaneros

Esteban Quintana Ferrer

PID_00154172



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índice

Introducción	5
Objetivos	9
1. Los impuestos especiales de fabricación	11
1.1. Naturaleza y ámbito de aplicación	11
1.2. Hecho imponible y exenciones	13
1.3. Sujetos pasivos y repercusión	16
1.4. Cuantificación de la deuda tributaria	17
2. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte	19
2.1. Hecho imponible y exenciones	19
2.2. Sujetos pasivos	20
2.3. Cuantificación de la deuda tributaria	20
3. Impuesto especial sobre el carbón	22
3.1. Hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones	22
3.2. Sujetos pasivos y repercusión	23
3.3. Cuantificación del impuesto	24
4. Gestión de los impuestos especiales	25
5. Impuesto sobre las primas de los seguros	26
5.1. Hecho imponible y exenciones	26
5.2. Sujetos pasivos y repercusión	26
5.3. Cuantificación del impuesto	27
5.4. Gestión del impuesto	27
6. Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos	28
6.1. Hecho imponible	28
6.2. Supuestos de no sujeción y exenciones	29
6.3. Sujetos pasivos y repercusión	29
6.4. Cuantificación del impuesto	29
6.5. Gestión del impuesto	30
7. Los impuestos aduaneros	31
7.1. Naturaleza y clases	31
7.2. Hecho imponible	32
7.3. Supuestos de no sujeción y exenciones	35
7.4. Sujetos pasivos y repercusión	38

7.5. Cuantificación de la deuda aduanera	38
7.6. Gestión	41
Actividades	43
Ejercicios de autoevaluación	43
Solucionario	46
Glosario	50
Bibliografía	52

Introducción

Como hemos tenido ocasión de comprobar en los dos módulos anteriores, el IVA constituye el núcleo esencial de la **imposición indirecta** en España, que se completa con los impuestos especiales (IIEE) y los impuestos aduaneros (IIAA), objeto de estudio en las líneas que siguen. Estos tres impuestos también se denominan **impuestos sobre el consumo**, porque es el consumidor quien, en definitiva, tendrá que pagarlos, sea en algún caso como sujeto pasivo, sea más frecuentemente como destinatario de la repercusión.

Decíamos en la introducción del módulo dedicado a las operaciones gravadas por el IVA que, a diferencia de este impuesto, los IIEE denominados "**de fabricación**" son impuestos monofásicos y específicos, ya que solamente gravan determinadas mercancías (alcohol, tabaco, hidrocarburos y electricidad) y en un solo momento del ciclo productivo. La relación del IVA con estos impuestos es, pues, de **compatibilidad, concurrencia y superposición**, por el motivo de que se pretende gravar adicionalmente el consumo de estos bienes y servicios especiales para, entre otras finalidades, desincentivar su consumo por motivos extrafiscales sanitarios o medioambientales.

Hay que tener en cuenta que además de su naturaleza indirecta y del carácter empresarial, los impuestos que inciden sobre el tráfico, en concreto el IVA y los IIEE de fabricación, se caracterizan también por ser impuestos de **normativa predominantemente comunitaria**. Ambos impuestos son objeto de regulación mediante **directivas de armonización**, que condicionan el contenido de la legislación interna española. La existencia de esta normativa armonizadora comunitaria motiva que la **cesión parcial a las comunidades autónomas** de uno y otros impuestos no incluyan ninguna atribución de capacidad normativa a los parlamentos autonómicos, para evitar la disparidad de regulaciones a nivel interno, y que la **jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)** deba tenerse en cuenta como fuente de Derecho de manera muy especial.

Tienen la consideración de **IIEE de fabricación** los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, el impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto sobre las labores del tabaco, y el impuesto sobre la electricidad. Estos impuestos **gravan** la fabricación, la importación y la introducción en el ámbito territorial interno desde otro Estado miembro de la UE de los productos señalados, con el fin de incorporarlos al tráfico mercantil. Junto a la regulación del hecho imponible, se prevén distintos supuestos **exentos**.

Los **sujetos pasivos** del IIEE de fabricación están obligados a repercutir las cuotas devengadas, y el legislador también prevé unos supuestos de responsabilidad solidaria. La **base imponible** de estos impuestos suele consignarse en

Nota

En el glosario encontraréis el significado de las siglas y abreviaturas utilizadas en este módulo didáctico.

unidades no monetarias (volumen de producto o energía, cifra de unidades), salvo en determinados supuestos (impuesto sobre las labores del tabaco, impuesto sobre la electricidad). El **tipo de gravamen** en el primer caso (base no monetaria) es una cantidad fija por unidad, y en el segundo (base monetaria) son alícuotas o porcentajes.

Los IIEE de fabricación se liquidan mediante una **autoliquidación** mensual, con la excepción de las importaciones, y el rendimiento obtenido por su exacción está **cedido** parcialmente (58%) a las comunidades autónomas.

Junto a los IIEE de fabricación, la ley de Impuestos Especiales recoge otras dos figuras, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT), que grava la primera matriculación definitiva, circulación o uso en España de automóviles, embarcaciones, buques de recreo, aeronaves y aviones, y el impuesto especial sobre el carbón (IEC), que somete a tributación la primera venta o entrega de carbón efectuada tras su producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria, así como el autoconsumo de este producto. Asimismo, fuera ya del texto legal que recoge el régimen jurídico de los IIEE, nos hallamos con dos impuestos más creados por el legislador español que pueden considerarse implícitamente como especiales por reunir las características propias que estos últimos: el impuesto sobre las primas de seguro (IPS) y el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH).

El IEDMT **grava** la primera matriculación definitiva, circulación o uso en España de determinados automóviles, embarcaciones y aeronaves, e incluye numerosos supuestos de **no sujeción** y de **exención**. La **base imponible** de este impuesto es la base del IVA o importe de la contraprestación (medio nuevo) o el valor del mercado (medio usado). En cuanto al **tipo de gravamen** es fijado por la respectiva comunidad autónoma o, subsidiariamente, por la LIIEE. No hay que olvidar que la **gestión** del impuesto (**cedido** totalmente) es ejercida por la comunidad autónoma.

Por su parte, el IEC es un impuesto especial no cedido que **grava** la primera venta o entrega de carbón efectuada en territorio peninsular y balear tras su producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria, así como el autoconsumo de este producto. Se añaden presunciones de hecho imponible y distintos supuestos de no sujeción y exenciones, y los **sujetos pasivos** del impuesto deben repercutir la cuota a los consumidores. La **base imponible** del impuesto está constituida por el poder energético del carbón, el impuesto se exige al **tipo** de una cantidad fija por unidad energética, y los sujetos pasivos deben presentar **autoliquidaciones** trimestrales.

El IPS es un impuesto indirecto y **no cedido** a las comunidades autónomas que **grava** la realización de las operaciones de seguro y capitalización, aunque muchas de ellas gozan de **exención**. Son **sujetos pasivos** las entidades aseguradoras (que deben repercutir a los contratantes). Por último, la **base imponi-**

Contenido complementario

Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

Contenido complementario

El régimen de estos dos impuestos se recoge, respectivamente, en el art. 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y en el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

ble está constituida por el importe total de la prima, la cuota a pagar se obtiene aplicando el **tipo** de 6%, y los sujetos pasivos están obligados a presentar e ingresar mensualmente la **autoliquidación**.

Por su parte, el **IVMDH** es un impuesto también indirecto que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, **cedido** totalmente a las comunidades autónomas y destinado a financiar gastos de naturaleza sanitaria y medioambiental. El impuesto **grava** las ventas minoristas de estos productos destinadas al consumo y las operaciones de autoconsumo, aunque también aquí se incluyen algunas **exenciones** subjetivas y objetivas. Son **sujetos pasivos** del IVMDH los propietarios de los productos gravados (que deben repercutir a los consumidores) y los titulares de los establecimientos de autoconsumo. La **base imponible** se expresa en volumen de producto y sobre la misma se aplican **dos tipos de gravamen**: el estatal y el autonómico, este último aprobado, si cabe, por el parlamento autonómico.

A excepción del **IEC**, cuya introducción en nuestro sistema tributario a finales de 2005 ha obedecido a una necesidad de transposición de la Directiva 2003/96/CEE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, el resto de figuras impositivas especiales distintas de los **IIEE** de fabricación no son objeto de armonización comunitaria. El **IEC** y el **IPS** no están cedidos a las comunidades autónomas, pero sobre el **IEDMT** y el **IVMDH**, ambos cedidos totalmente en cuanto al rendimiento y la gestión, los parlamentos autonómicos gozan además de competencia normativa para la regulación de los tipos de gravamen, entre otros elementos.

La influencia de la Unión Europea en el régimen jurídico de los impuestos sobre el tráfico o consumo se revela decisivamente en su tercer elemento, compuesto por los **IIAA**. Estos impuestos, a diferencia del IVA y de los **IIEE** de fabricación, se hallan regulados de manera completa mediante **reglamentos comunitarios**, y si bien inciden sobre casi todas las mercancías, al igual que el IVA, lo hacen en un solo momento, el de entrada o el de salida del territorio de la Unión Europea, por lo que también tienen como los **IIEE** de fabricación un carácter monofásico. Los **IIAA** comunitarios, en fin, son compatibles con la modalidad de importación de bienes del IVA y de los **IIEE** de fabricación y son gestionados por los distintos Estados miembros en sus respectivas fronteras extracomunitarias.

Se trata de impuestos comunitarios que **gravan** la importación y exportación extracomunitaria de bienes. Entre los supuestos de **no sujeción** de los **IIAA** destaca la entrada de mercancías de otro país miembro de la UE o la introducción de mercancías con destino a áreas no sujetas a gravamen, como los regímenes económicos y de suspensión de derechos o los denominados depósitos aduaneros y las zonas y depósitos francos. En cambio, entre las situaciones que originan claramente una **exención**, podemos diferenciar las franquicias, los contingentes arancelarios, y los destinos especiales.

Contenido complementario

Reglamento (CEE) 450/2008, de 23 de abril, del Parlamento y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado).

Es **sujeto pasivo** de los IAA la persona que hace la declaración en la aduana o bien el sujeto que realice actuaciones irregulares de introducción o salida de mercancías. Por su parte, la **base imponible** más utilizada es monetaria (valor en aduana de la mercancía, calculado en función de diversos criterios y métodos previstos en el Código aduanero), aunque también hay supuestos de bases no monetarias (volumen, peso, unidades). En cuanto al **tipo de gravamen** aplicable a la base imponible, está contenido en el arancel de aduanas comunitario (alícuota o tanto por ciento y/o cantidad por unidad no monetaria). Y por lo que respecta a la **gestión** de los IAA, la normativa comunitaria regula con detalle las distintas fases del procedimiento aduanero.

Objetivos

En este módulo didáctico encontraréis los contenidos y las herramientas procedimentales indispensables para conseguir los siguientes objetivos:

- Situar los impuestos especiales y los impuestos aduaneros en el contexto de la Unión Europea, y conocer su naturaleza y ámbito de aplicación.
- Identificar los diversos hechos imponibles gravados por los impuestos especiales de fabricación, y también los supuestos exentos.
- Saber cuáles son los sujetos obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación y los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.
- Aprender el régimen jurídico de los distintos elementos tributarios del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- Conocer la regulación esencial del impuesto especial sobre el carbón.
- Delimitar los principales elementos que configuran la gestión de los impuestos especiales de fabricación, del impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y del impuesto especial sobre el carbón.
- Comprender cuáles son los aspectos esenciales del régimen jurídico materia y formal del resto de impuestos especiales (impuesto sobre las primas de seguros e impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos).
- Determinar cuáles son los diferentes gravámenes que componen el hecho imponible del conjunto de impuestos aduaneros vigentes en la Unión Europea.
- Concretar los supuestos de no sujeción y exención de los impuestos aduaneros, así como los sujetos pasivos y el régimen de repercusión de estas figuras impositivas.
- Definir con claridad los aspectos básicos de la cuantificación de la deuda aduanera y de la gestión de los impuestos aduaneros.

1. Los impuestos especiales de fabricación

1.1. Naturaleza y ámbito de aplicación

En la mayoría de los sistemas tributarios europeos, y especialmente en nuestro país, ha habido determinados **impuestos¹ que gravan de manera indirecta el consumo específico de una serie de productos (tabaco, alcohol, petróleo y electricidad)**. Hoy día, estos impuestos son una importante **fuerza de ingresos** para el país, si bien la justificación de los mismos se basa en el efecto nocivo de su consumo, bien para la **salud** o para el **medio ambiente**.

⁽¹⁾ Los impuestos que gravan de manera indirecta el consumo específico de una serie de productos son conocidos en la terminología comunitaria como *accisas*.

Con motivo de la integración de España a la Unión Europea, la regulación de estas figuras impositivas se ha tratado de armonizar con las **disposiciones comunitarias**, tal como indica la exposición de motivos de la actual Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIEE). Esta ley está desarrollada por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales (RIIEE).

La **normativa comunitaria** en materia de **IIEE de fabricación** dictada a partir de 1992 afecta básicamente a tres aspectos del régimen jurídico de estos tributos:

a) La **normativa general comunitaria** de estos impuestos, normalmente en forma de directivas, limita la potestad del legislador español en el momento de establecer y regular estos impuestos. Este régimen comunitario armonizador incide en materias tan importantes como la circulación de los productos gravados, la estructura de la imposición y el establecimiento de tipos mínimos de gravamen.

La normativa comunitaria de armonización se encuentra en las siguientes directivas: 92/79, 80, 81, 82, 83 y 84/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992; 95/59 y 60/CEE, del Consejo, de 27 de noviembre de 1995; 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003; y 2008/118, del Consejo, de 16 de diciembre del 2008.

b) La **armonización de diferentes procedimientos tributarios** necesarios para la exacción de los IIEE de fabricación (documento administrativo de acompañamiento, procedimiento de desnaturalización del alcohol a los efectos de su exención, certificado de exención de estos impuestos, autorizaciones a los depositarios, marcadores fiscales, informatización de los movimientos y controles...).

La normativa más destacada está compuesta por los siguientes textos: Reglamento (CEE) núm. 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992; Reglamento (CEE) núm.

3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992; Reglamento (CE) núm. 3199/93 de la Comisión, de 22 de noviembre de 1993; Reglamento (CE) núm. 31/96 de la Comisión, de 10 de enero de 1996; Recomendación 2000/789/CE de la Comisión, de 29 de noviembre de 2000; Decisión 2001/574/CE de la Comisión, de 13 de julio de 2001; y Decisión núm. 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003.

c) Y finalmente la aprobación de **exenciones o de tipos de gravamen especiales** aplicables a determinados productos en determinados Estados miembros, a petición expresa de los mismos.

Tienen la consideración de **impuestos especiales de fabricación** los siguientes²:

⁽²⁾Art. 2 LIIEE.

1) Los impuestos sobre el **alcohol y las bebidas alcohólicas**, que comprenden las siguientes figuras:

- a) el impuesto sobre la cerveza,
- b) el impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas,
- c) el impuesto sobre productos intermedios,
- d) y el impuesto sobre alcohol y las bebidas derivadas.

2) El impuesto sobre **hidrocarburos**.

3) El impuesto sobre las **labores del tabaco**.

4) El impuesto sobre la **electricidad**.

Los impuestos especiales de fabricación se configuran como tributos de naturaleza **indirecta**, cuyo objeto de gravamen es el **consumo específico de los productos** anteriormente citados, que son definidos por unos códigos o partidas arancelarias de nomenclatura combinada, y de manera **monofásica**, es decir, sujetando una sola de las fases del ciclo de producción, como la **fabricación, la importación o, si procede, la introducción en el ámbito territorial interno** de los bienes sujetos a gravamen.

Además, estos impuestos se caracterizan por el hecho de que son **reales, objetivos e instantáneos**, y se **superponen al IVA**, ya que son compatibles con la imposición general sobre el consumo.

Finalmente, desde el año 2002, los impuestos especiales de fabricación son **impuestos cedidos a las comunidades autónomas**. En general, la cesión es parcial (40%), excepto en el caso del impuesto sobre la electricidad, que es cedido totalmente (100%), y en todos los casos la cesión es **sólo del rendimiento** obtenido en cada comunidad, calculado en función del consumo realizado

(alcohol, electricidad), de las entregas efectuadas (hidrocarburos) o de las ventas producidas (tabaco), sin incluir en ningún caso la cesión de competencias normativas ni de gestión.

Respecto al **ámbito de aplicación** de los impuestos especiales, hay que decir que no es único; en este sentido, el legislador **distingue el ámbito territorial interno del comunitario**³, para satisfacer las exigencias armonizadoras y la existencia de territorios en los que no se aplican las disposiciones comunitarias.

⁽³⁾Arts. 3 y 4 LIIEE

El ámbito territorial interno de los impuestos especiales incluye solamente la **Península y las Islas Baleares**; quedando fuera, por tanto, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, aunque hay excepciones a esta exclusión general⁴. Finalmente, hay que indicar que gozan de un **régimen especial por razón del territorio** Navarra y el País Vasco.

⁽⁴⁾Excepciones a la exclusión general son, por ejemplo, los casos siguientes:

- En Canarias se aplican los impuestos especiales sobre la cerveza, sobre productos intermedios, sobre el alcohol y bebidas derivadas y sobre la electricidad.
- En Ceuta y Melilla se aplica el impuesto especial sobre la electricidad.

1.2. Hecho imponible y exenciones

La sujeción a los IIEE de fabricación se produce en términos generales cuando tienen lugar algunas de las operaciones o situaciones (como la **fabricación, la importación y la introducción en el ámbito territorial interno**) de los productos objeto de estos impuestos, con el fin de incorporarlos al **tráfico mercantil**⁵.

⁽⁵⁾Art. 5 LIIEE

Estamos, por tanto, ante un hecho imponible complejo del que se pueden extraer al menos **tres presupuestos** de hecho diferentes, que delimitamos a continuación:

a) Hay que entender por **fabricación** de productos gravados tanto la **extracción o la obtención** de estos productos como cualquier otro proceso de **transformación** de productos objeto de imposición en otros diferentes, que también estén sujetos a él⁶.

⁽⁶⁾Artículo 15 LIIEE

b) En cuanto a la **importación** de productos gravados, se produce cuando éstos entran en el ámbito territorial comunitario **procedentes de terceros países para incorporarse al mercado de manera definitiva**, tanto si entran por las fronteras comunitarias como si se incorporan, por ejemplo, desde zonas o depósitos francos situados en territorio comunitario, o si estaban sometidos a un régimen aduanero suspensivo.

c) Finalmente, la **introducción** de los productos gravados en el ámbito territorial interno se origina cuando estos **productos proceden de otro país comunitario y su destino es el tráfico comercial** y no meramente particular.

⁽⁷⁾Apartado sexto del artículo 64 LIIEE

Esta operación, que aún no ha sido definida por el legislador, tiene, con todo, una excepción cuando el producto gravado es la energía eléctrica (impuesto especial sobre la electricidad, en vigor desde el 1 de enero de 1998), ya que en este caso ha recibido la denominación expresa de **adquisición intracomunitaria** y se remite para su determinación concreta a la LIVA⁷.

Estas tres operaciones (fabricación, importación, introducción en el ámbito territorial interno) **definen positivamente el hecho imponible desde su configuración material**, pero no hay que olvidar la finalidad de dar salida definitiva al producto o de incorporarlo al tráfico comercial, de manera que hasta que no se lleve a cabo esta incorporación el producto se encuentra en un **régimen suspensivo**⁸, que acabará con la realización de los supuestos que originan el devengo del impuesto.

⁽⁸⁾Apartado 20.º del artículo 4 LIIEE

Si nos referimos ya al **aspecto temporal**, debemos subrayar que el hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación es complejo, y eso se observa al examinar el momento de su **devengo**⁹. El legislador concreta el perfeccionamiento del hecho imponible considerando no sólo la fabricación, la importación y la introducción de determinados productos, sino también una serie de circunstancias que se producen durante un periodo de tiempo más o menos dilatado, con la finalidad de introducir o incorporar los bienes gravados en los circuitos comerciales. Ahora bien, no por ello deja el impuesto de ser **instantáneo**.

⁽⁹⁾Arts. 6 y 7.10 LIIEE

Los productos sometidos a IIEE de fabricación circulan, normalmente, bajo el **régimen de suspensión** cuando se efectúan las siguientes operaciones:

- 1) Envíos entre fábricas y depósitos fiscales.
- 2) Envíos destinados a la exportación o a la introducción en un régimen aduanero suspensivo como paso previo a la exportación.
- 3) Incorporación a otros productos en procesos de perfeccionamiento para la obtención de productos compensadores no sometidos a IIEE y destinados a la exportación.

Considerando las situaciones u operaciones descritas relativas al aspecto material, se puede hablar con carácter general de **tres momentos del devengo**¹⁰:

⁽¹⁰⁾Art. 7 LIIEE

- a) En los supuestos de **fabricación**, cuando se produce la salida de la fábrica o depósito fiscal con destino al mercado interior.
- b) En los supuestos de **importación**, en el momento en que se origina la deuda aduanera de importación.
- c) En los supuestos de **introducción**, cuando se produce la entrega.

Ejemplo

El 1 de enero se produce una entrega de petróleo procedente de Arabia Saudí en una refinería de Tarragona, bajo el régimen económico aduanero suspensivo de "transformación de mercancías bajo control aduanero". El 1 de febrero, una vez refinado el petróleo, el producto final (gasolina, gasoil, lubricantes) es distribuido por la Península.

La transformación de mercancías bajo control aduanero es un régimen de suspensión y un régimen aduanero económico que permite la introducción en el territorio aduanero de mercancías no comunitarias para su transformación, de manera que las mercancías resultantes, diferentes de las introducidas, se pueden despachar a libre práctica devengándose los correspondientes derechos arancelarios de importación (arts. 130 a 136 RIIAA).

Según dispone el número 20 del art. 4 LIIEE, el 1 de enero se ha producido en el supuesto el hecho imponible "importación" en los IIEE de fabricación, pero no en cambio el devengo y, en consecuencia, la exigibilidad de los mismos. Estos dos últimos elementos (devengo y exigibilidad de la importación) se perfeccionan el 1 de febrero, cuando los productos resultantes se comercializan en la península, esto es, en el ámbito interno de aplicación de los IIEE de fabricación.

La misma finalidad que fundamenta la existencia de un régimen de suspensión, dar salida comercial al producto gravado, se pone de manifiesto cuando se examinan los **supuestos legales de no sujeción**¹¹. De ese modo no se someten a gravamen las pérdidas o menguas de los productos objeto de imposición acontecidas durante el régimen suspensivo.

⁽¹¹⁾Art. 6 LIIEE.

Clases de pérdidas

Las pérdidas de los productos objeto de imposición acontecidas durante el régimen suspensivo pueden ser de tres tipos:

1. Las inherentes a la naturaleza de los mismos productos, siempre que no superen unos márgenes que han sido fijados reglamentariamente y que se cumplan las condiciones establecidas.
2. Las que se deben a un caso fortuito o de fuerza mayor, siempre que tampoco superen unos márgenes fijados reglamentariamente, o que incluso superándolos se pueda probar su existencia de acuerdo con el Derecho.
3. La no recepción de los productos por el destinatario una vez hayan salido de la fábrica o depósito, por causas no imputables a dicho sujeto.

El **aspecto espacial** del hecho imponible ya ha sido tratado al hablar del **ámbito de aplicación** de los impuestos especiales de fabricación, que no es único porque el legislador distingue un **ámbito territorial interno** (formado por la Península y las Islas Baleares) de uno **comunitario**, donde operan las normas sobre **circulación intracomunitaria** de productos gravados, con un importante papel respecto a los regímenes suspensivos.

Ved también

En cuanto al ámbito de aplicación de los impuestos especiales de fabricación, podéis ver el apartado 1.1 de este módulo didáctico.

Junto a la regulación del hecho imponible, la LIIEE también recoge distintos supuestos exentos. Sin perjuicio de las exenciones recogidas por la Ley para cada uno de los impuestos especiales de fabricación¹², el legislador prevé una serie de **exenciones comunes** a todos los impuestos de fabricación en el marco general de las **relaciones internacionales**, exenciones que se efectúan mediante la **devolución** del importe previamente pagado¹³.

⁽¹²⁾Arts. 21, 42, 51, 61 y 64 quinto LIIEE

⁽¹³⁾Arts. 9 y 10 LIIEE y arts. 4 y 5 RIIEE

Así, por ejemplo, están exentas en la LIIEE las operaciones de fabricación e importación de productos objeto de estos supuestos cuando su destino sean las organizaciones internacionales, las representaciones diplomáticas o consulares, las fuerzas armadas de la OTAN, así como el avituallamiento de barcos y aeronaves que hagan navegación internacional. El fundamento de todas estas exenciones es que los consumos que se efectúan **fuera del ámbito territorial comunitario no soporten ningún gravamen**.

Hay otras **exenciones con relación a cada uno de los impuestos especiales de fabricación**, unas de carácter general, como la del gasoil destinado a la agricultura, otras objetivas, como la relativa a la producción de vinagre, y otras subjetivas, como las transmisiones pequeñas entre particulares dentro de ciertos límites.

1.3. Sujetos pasivos y repercusión

La LIIEE establece **dos modalidades** de sujetos pasivos; como contribuyente y como sustituto del contribuyente¹⁴.

⁽¹⁴⁾Art. 8 LIIEE

La condición de **contribuyente** es dada más que por el cumplimiento del presupuesto de hecho en sí (fabricación, importación e introducción), por el perfeccionamiento de éste mediante el devengo, de manera que tendrán esta condición:

- a) En los supuestos de **fabricación**, los depositarios autorizados en cuyo ámbito se produce la salida del bien de la fábrica o el depósito.
- b) En los supuestos de **importación**, el obligado al pago de la deuda aduanera.
- c) En los casos de **introducción del bien**, el representante en España de los depositarios vendedores, esto es, el operador, registrado o no, y el receptor autorizado que recibe la mercancía.

En lo que respecta al **sustituto del contribuyente**, que se prevé para los supuestos de circulación intracomunitaria de bienes, como por ejemplo las **ventas a distancia**¹⁵, hay que indicar que tienen esta condición, para garantizar el pago del impuesto, el **representante fiscal** del depositario autorizado o el empresario domiciliado en otro país comunitario que envía productos al ámbito territorial interno.

(15) Artículo 16 de la LIIEE

Los sujetos pasivos están obligados a **repercutir** las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos que son objeto de IIEE, los cuales tienen la obligación de soportarla, dado que no se puede olvidar que el fin último de estos impuestos consiste en **gravar el consumo** de estos productos¹⁶.

(16) Art. 14 LIIEE y art. 18 RIIEE

La cuota repercutida en general deberá consignarse en la **factura** de manera separada e indicar ahí el tipo impositivo aplicado. Con todo, la LIIEE **excluye la posibilidad de repercutir** las cuotas que sean resultado de liquidaciones de actos de la Inspección y de estimación indirecta de bases, las cuales tendrán que ser soportadas directamente por los sujetos pasivos.

Finalmente, el legislador prevé, junto con los sujetos pasivos, unos supuestos de **responsabilidad solidaria** para los casos de importaciones e irregularidades en la circulación intracomunitaria¹⁷.

(17) Artículos 8.4 y 8.5 LIIEE

1.4. Cuantificación de la deuda tributaria

Dentro de las disposiciones legales comunes a todos los impuestos especiales de fabricación, el legislador se limita a indicar que para determinar la **base imponible** se tendrá en cuenta con carácter general el régimen de estimación directa, menos en los supuestos en que sea pertinente aplicar la estimación indirecta, de acuerdo con la LGT. Sobre ésta se aplicará el **tipo de gravamen** vigente en el momento del devengo.

Asimismo, las normas que regulan cada una de las figuras impositivas de fabricación especifican cuál será la base y el tipo aplicables sobre los productos gravados¹⁸. A modo de ejemplo, mencionaremos algunos:

(18) Arts. 25, 26, 29, 30, 33, 34, 38, 39, 48, 50, 50 bis, 58, 60, 64 ter y 64 quater LIIEE

1) El **impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas** incluye cuatro modalidades impositivas diversas. En todas ellas, la base imponible está constituida por el volumen de producto expresado en **hectolitros a una temperatura de 20°**, si bien los productos que son objeto de gravamen varían. Las

diferencias se observan en el tipo de gravamen, que para el vino y las bebidas fermentadas es del **cero por ciento**, y para el resto varía **en función de la cantidad de hectolitros y del grado alcohólico**.

2) En el **impuesto sobre hidrocarburos**, la base imponible se mide en función de **unidades de volumen o energía** y el tipo de gravamen se expresa en **cantidades fijas de euros por unidades de medida o energía**, que son muy variables, dependiendo de la naturaleza del producto¹⁹.

⁽¹⁹⁾Así, por ejemplo, a partir de 2003 se aplica un tipo impositivo cero a los biocarburantes como el alcohol etílico y metílico y otros productos, con una clara finalidad medioambiental.

Ejemplo

Eleuteria, residente en Valencia, ha cumplido 16 años y, como premio a su excelente currículum educativo, sus padres deciden comprarle una motocicleta. Muy emocionada, se dirige con su nuevo vehículo a una gasolinera e introduce 5 litros de gasolina sin plomo en el depósito de combustible. Del precio pagado por esta compra, ¿cuál es la cuota del impuesto sobre hidrocarburos que ha sido repercutida a Eleuteria por el sujeto pasivo de este impuesto?

De acuerdo con el epígrafe 1.1 de la Tarifa 1.^a del art. 50.1 LIIIEE, las gasolinas sin plomo son gravadas con una cuota de 433,79 euros por cada 1.000 litros. En consecuencia, por la compra de 5 litros de gasolina, la cuota de impuesto sobre hidrocarburos repercutida a Eleuteria por el sujeto pasivo del mismo es la siguiente: $(5 * 433,79) / 1.000 = 2,16895$ euros.

3) En el **impuesto sobre las labores del tabaco**, la base imponible a veces está constituida por la **cifra de unidades** y a veces por el **valor del producto**. El tipo de gravamen en el primer caso es específico, es decir, una **cantidad fija por unidad**, y en el segundo son tipos *ad valorem* (**alícuotas**) de los diferentes productos.

4) Finalmente, en el **impuesto sobre la electricidad**, la base imponible resulta de aplicar un **coeficiente por el importe determinado como base imponible de IVA**, excluyendo la cuota de ese impuesto. El tipo de gravamen aplicable sobre esta base es del **4,864%**.

2. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

2.1. Hecho imponible y exenciones

La sujeción al impuesto viene dada por la **primera matriculación definitiva en España o por la circulación o utilización de determinados medios de transporte nuevos o usados**, como los vehículos automóviles de motor, las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos de más de ocho metros de eslora y los aviones, avionetas y demás aeronaves de motor. La sujeción por la **utilización o el uso** de estos medios se produce cuando **no se solicita la matriculación correspondiente pasados treinta días desde que se empezaron a usar**²⁰.

(20) Art. 65 LIIEE

Hay que tener en cuenta, no obstante, que son numerosos los **supuestos de no sujeción** en cada uno de los medios de transporte gravados. La mayoría tienen en cuenta el **destino** que se dé a los automóviles, las embarcaciones y las aeronaves (por ejemplo, uso sanitario, agrícola, comercial o industrial, de esparcimiento, de transporte de viajeros, etc.), o la **clase de vehículo** (autobuses, coches de minusválidos, los de dos o tres ruedas, las aeronaves con un peso inferior a 1.550 kg, etc.).

El impuesto especial sobre determinados medios de transporte se exige en **todo el territorio español**, sin perjuicio de las particularidades del País Vasco y Navarra.

Este impuesto es un **impuesto cedido a las comunidades autónomas** desde el año 2002. En concreto, se cede el **100% del rendimiento** obtenido por las primeras matriculaciones de vehículos que hayan tenido lugar en el territorio de la comunidad, teniendo en cuenta que la **primera matriculación definitiva debe realizarse en la provincia donde el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal**. La cesión también incluye las competencias de **gestión** del impuesto y **algunas competencias normativas**, en los términos que veremos a continuación.

El **devengo** del impuesto se produce con carácter general en el **momento en que se solicite la primera matriculación definitiva**. Ahora bien, considerando los otros posibles supuestos de sujeción, el impuesto se devenga **cuando se utilice el medio de transporte durante más de 30 días sin solicitar su matriculación**, o cuando en un **plazo de cuatro años se modifiquen las circunstancias en que se determinó su no sujeción o su posible exención**²¹.

(21) Art. 68 LIIEE

Por último, las **exenciones** también son numerosas y a veces se exige su reconocimiento previo por parte de la Administración. La mayor parte se concede en función del **uso o la finalidad** que se dé a cada medio de transporte (los de alquiler, los utilizados en autoescuelas, los taxis, etc.) o **en función del titular** (los que llevan placa diplomática, los matriculados a nombre del Estado, comunidades autónomas o corporaciones locales, etc²²).

(22) Art. 66 LIIIE

Ejemplo

Tomás ha comprado un velero de doce metros de eslora y decide matricular este medio de transporte para afectarlo exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Esta matriculación está sujeta al IEDMT, pero exenta.

No se beneficia del supuesto de no sujeción previsto en la letra b) del art. 65.1 LIIIE, puesto que el mismo está reservado únicamente a las embarcaciones de recreo con una eslora de 7,5 metros o inferior.

En cambio, la matriculación del supuesto está exenta, siempre y cuando cumpla las limitaciones y los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos, según la letra f) del art. 66.1 LIIIE. En concreto, se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona a él vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación o sobre cualquier otra de la que sea titular el cesionario o una persona vinculada al cesionario.

2.2. Sujetos pasivos

Como regla general, son sujetos pasivos las **personas o entidades en cuyos nombres se efectúa la primera matriculación** del medio de transporte. Y, como excepción, **quien lo utiliza una vez transcurrido el plazo de treinta días** mencionado al hablar del hecho imponible²³.

(23) Art. 67 LIIIE

2.3. Cuantificación de la deuda tributaria

La **base imponible** de este impuesto varía en función del carácter nuevo o usado del medio de transporte. Así, cuando se trata de un **medio nuevo**, la base coincide con la del IVA o impuesto equivalente, y si no, con el importe total de la contraprestación, mientras que si se trata de un **medio usado**, la base será fijada por el valor del mercado²⁴. La única reducción a la base imponible del 30 por ciento está prevista para las autocaravanas y los vehículos acondicionados como vivienda.

(24) Art. 69 LIIIE

En cuanto al **tipo de gravamen**, que es el vigente en el momento del devengo, es **fijado por la respectiva comunidad autónoma**, dentro de los límites fijados en el artículo 43 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, de Cesión de Tributos, y varía en función de la clase de medio de transporte, de la cantidad

(25) Art. 70 LIIIE

de CO₂ que emita a la atmósfera y del territorio nacional en el que se aplique. Si la comunidad no aprueba los tipos, los aplicables son los previstos subsidiariamente en la LIIEE²⁵.

El tipo de gravamen subsidiario previsto en el art. 70 LIIEE varía según la clase de medio de transporte y la emisión de CO₂. Los vehículos del epígrafe 1.º (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad", y vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo "quad") tributan al tipo del 0% en todo el territorio español. Para los vehículos del epígrafe 2.º (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad"), el tipo es del 4,75% en la Península e Islas Baleares, del 3,75% en Canarias y del 0% en Ceuta y Melilla. En el caso de los vehículos que cumplen las características del epígrafe 3.º (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad"), el tipo se incrementa al 9,75% en la Península y al 8,75% en Canarias, pero no en Ceuta y Melilla, que sigue siendo del 0%. La extensa lista de vehículos del epígrafe 4.º (vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad"; vehículos respecto de los que sea exigible la medición de sus emisiones de CO₂, cuando estas no se acrediten; vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda; vehículos tipo "quad", y motos náuticas), los tipos ascienden hasta el 14,75% en la Península y al 13,75% en Canarias, siendo igualmente del 0% en Ceuta y Melilla. Por último, los medios de transporte incluidos en el epígrafe 5.º (vehículos no comprendidos en los epígrafes anteriores; embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, con excepción de las motos náuticas; y aviones, avionetas y demás aeronaves), se gravan al 12% en la Península, al 11% en Canarias y al 0% en Ceuta y Melilla. Por su parte, los epígrafes 6.º al 9.º recogen las diferentes clases de motocicletas y también se indica en cada caso el tipo de gravamen aplicable. De acuerdo con la Ley de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas, estas últimas pueden **incrementar** todos estos tipos que se acaban de indicar en un 15% como máximo.

Ejemplo

María, residente en Madrid, ha comprado por un precio de 39.200 euros un coche deportivo descapotable con un motor de gasolina de 4.000 centímetro cúbicos y con una emisión de CO₂ según la trajeta de la inspección técnica del vehículo de 300 g/km. La base imponible del IVA es de 30.000 euros.

La cuota del IEDMT será el resultado de multiplicar la base imponible a los efectos del IVA (30.000 euros) por el tipo de gravamen aprobado, en su caso, por la Comunidad autónoma de Madrid. En su defecto, se aplicará el tipo de gravamen subsidiario previsto en el art. 70 LIIEE. Al tratarse de un vehículo con una emisión de CO₂ superior a 200 g/km (epígrafe 4.º), el tipo subsidiario aplicable es del 14,75%. Por tanto, la cuota del IEDMT será: $30.000 * 14,75\% = 4.425$ euros.

3. Impuesto especial sobre el carbón

3.1. Hecho imponible, supuestos de no sujeción y exenciones

El impuesto especial sobre el carbón, exigible desde finales de 2005 en todo el territorio español, excepto en Canarias, Ceuta y Melilla²⁶, grava la **puesta a consumo de carbón** en este ámbito territorial.

⁽²⁶⁾Art. 76 LIIEE

Este hecho imponible incluye la **primera venta o entrega** de carbón efectuada en este ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón, así como el **autoconsumo** de carbón, esto es, la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios²⁷. El impuesto se **devenga** en el momento de la puesta del carbón a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo²⁸.

⁽²⁷⁾Art. 77 LIIEE

⁽²⁸⁾Art. 82.1 LIIEE

A los efectos de este impuesto, la LIIEE especifica que tienen la consideración de carbón los productos comprendidos en los códigos 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714 de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2.658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987 (artículo 75 LIIEE).

En todo caso, se establece una **presunción de hecho imponible** cuando los sujetos pasivos **no justifiquen el destino** dado al carbón producido, importado o adquirido, devengándose el impuesto en el momento en que se constate la falta de dicha justificación²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 82.2 LIIEE

No estarán sujetas al impuesto, por no producirse la puesta a consumo de carbón en el ámbito territorial del mismo, las ventas o entregas de carbón que impliquen su envío directo por el productor o extractor, importador o adquirente intracomunitario a un **destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto**, con determinados requisitos, ni el **autoconsumo** de carbón efectuado por sus productores o extractores **dentro de las instalaciones** de producción o extracción y directamente vinculado a la realización de estas actividades³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 78 LIIEE

Por último, hay que tener en cuenta que también se incluyen distintos supuestos que gozan de **exención**³¹:

⁽³¹⁾Art. 79 LIIEE

1) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón a su **reventa** en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

2) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón adquirido a su **envío con un destino fuera del ámbito territorial** de aplicación del impuesto.

Hay que observar, no obstante, en este segundo supuesto, que si el carbón así adquirido fuera **destinado a su consumo en el ámbito territorial** de aplicación del impuesto, se considerará **realizada y devengada la primera venta o entrega** en el momento en que se efectúe la aplicación del carbón a ese destino (art. 82.3 LIIEE).

3) Las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen el empleo de éste en los **usos siguientes**:

- a) Producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor.
- b) Reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos.
- c) Procesos mineralógicos.
- d) Como combustible en el ámbito del consumo doméstico y residencial.
- e) Cualquier uso que no suponga combustión.

En todo caso, la **Ley de Presupuestos Generales del Estado** podrá modificar los supuestos de no sujeción y las exenciones del impuesto que se acaban de mencionar³².

(32) Art. 88 LIIEE

Ejemplo

Un importador adquiere carbón en Rusia y lo vende a una central térmica española para la producción de energía eléctrica. Sin embargo, el importador no justifica el destino dado al carbón.

En principio, el importador gozaría de exención, en virtud de la letra a) del art. 79.3 LIIEE, por realizar una operación que constituye puesta a consumo de carbón que implica el empleo de éste en la producción de energía eléctrica. Sin embargo, según disponen los arts. 77.3 y 82.2 LIIEE, se produce una presunción de hecho imponible cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido, devengándose el impuesto en el momento en que se constate la falta de dicha justificación.

3.2. Sujetos pasivos y repercusión

Son sujetos pasivos del impuesto los **productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y los empresarios revendedores** que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto³³.

(33) Art. 81.1 LIIEE

En los supuestos en que el carbón adquirido fuera **destinado a su consumo en el ámbito territorial** de aplicación del impuesto, serán sujetos pasivos los empresarios adquirentes de carbón que efectúen este destino.

Estos sujetos pasivos deberán, en su caso, **repercutir** el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de carbón, y éstos quedarán obligados a soportarlas³⁴.

(34) Art. 85 LIIIE

Cuando la operación gravada deba documentarse en **factura o documento equivalente**, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Por el contrario, cuando se trate de operaciones **no sujetas o exentas**, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de la LIIIE en que se basa la aplicación de tal beneficio.

3.3. Cuantificación del impuesto

La **base imponible** del impuesto estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios. El impuesto se exigirá al **tipo** de 0,15 euros por gigajulio³⁵, aunque este tipo de gravamen puede ser modificado por Ley de Presupuestos Generales del Estado³⁶.

(35) Arts. 83 y 84 LIIIE

(36) Art. 88 LIIIE

4. Gestión de los impuestos especiales

En cuanto a los **impuestos especiales regulados en la LIIEE**, podemos distinguir:

1) Los **impuestos especiales de fabricación** se liquidan con carácter general mediante una **declaración-liquidación** que comprende las cuotas devengadas dentro de **cada mes natural**, con la excepción de las importaciones, que siguen el mismo régimen de **liquidación administrativa** instantánea que los impuestos aduaneros³⁷.

⁽³⁷⁾Arts. 18 y 19 LIIEE y arts. 40 a 45 RIIEE

Asimismo, hay que decir que los diversos operadores de los bienes gravados están sometidos a un **control estricto**, y que se establece una serie de deberes y controles administrativos que afectan tanto a la **localización de los productos como a su fabricación, transformación, almacenamiento y distribución o venta**. El incumplimiento de estos deberes es fuertemente sancionado.

2) En el **impuesto especial sobre determinados medios de transporte**, el sujeto pasivo autoliquida e ingresa la deuda en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, otorgándose a la Administración tributaria potestades de comprobación previa del valor del medio de transporte³⁸. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con la Ley de Cesión de Tributos, la comunidad autónoma se hará cargo, por **delegación** del estado, de la gestión, liquidación, recaudación y revisión de este impuesto.

⁽³⁸⁾Art. 71.2 LIIEE

3) En el **impuesto especial sobre el carbón**, finalmente, los sujetos pasivos están obligados a presentar **trimestralmente una declaración-liquidación**, salvo cuando en el período de que se trate no resulten cuotas a ingresar, y una **declaración resumen anual** de las operaciones realizadas, de acuerdo con los modelos, plazos, requisitos y condiciones establecidos por el Ministerio de Economía y Hacienda³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 86 LIIEE

5. Impuesto sobre las primas de los seguros

5.1. Hecho imponible y exenciones

El artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, ha creado y ha regulado este impuesto, aplicable a partir de 1997 en **todo el territorio español**⁴⁰. El legislador ha preferido ubicar el régimen de este impuesto sobre las primas de seguros en una sede independiente y fuera de la LIIEE, cuando por las características de esta figura impositiva (grava un consumo específico) se tendría que integrar en la disciplina de estos últimos.

⁽⁴⁰⁾Art. 12.Cuatro Ley 13/1996

El IPS es un impuesto **indirecto y no cedido a las comunidades autónomas** que grava la **realización de las operaciones de seguro y capitalización** relacionadas en el artículo 3 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 12.Dos Ley 13/1996

La sujeción al impuesto se entiende producida cuando estas operaciones se entiendan realizadas en territorio español, según diferentes **puntos de conexión** (lugar de localización del riesgo o del compromiso y, en su defecto, lugar de localización de la sede económica, establecimiento permanente o domicilio del contratante cuando éste sea un empresario o profesional dedicado a esta actividad aseguradora), y, además, cuando sean **concertadas por entidades aseguradoras que operen en España**⁴². Como **supuesto de no sujeción**, quedan excluidas las operaciones derivadas de los conciertos que estas entidades establezcan con organismos de la Administración de la Seguridad Social.

⁽⁴²⁾Art. 12.Seis Ley 13/1996

El impuesto **se devenga** en el momento en que se satisfagan las primas y, en caso de fraccionamiento de las mismas, en el momento en que se realice cada uno de los pagos fraccionados⁴³.

⁽⁴³⁾Art. 12.Siete Ley 13/1996

Hay que tener en cuenta, por último, que la ley contempla una lista de **exenciones**: seguros sociales obligatorios y seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos en los planes y fondo de pensión, seguros de vida, operaciones de capitalización, operaciones de reaseguros, operaciones de seguro de caución, operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad, etc⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 12.Cinco y 12.Doce Ley 13/1996

5.2. Sujetos pasivos y repercusión

Son sujetos pasivos las **entidades aseguradoras** y, en calidad de sustituto, los **representantes fiscales de las entidades domiciliadas en otro Estado de la Unión Europea que operen en España** en régimen de libre prestación de ser-

⁽⁴⁵⁾Art. 12.Nueve y 12.Catorce Ley 13/1996

vicios. Sin embargo, los empresarios o profesionales contratantes establecidos en España que realicen operaciones con estas últimas entidades y no acrediten la repercusión del impuesto son **responsables solidarios** de la deuda⁴⁵.

En cualquiera de los casos, el impuesto tiene que ser **repercutido** íntegramente a las personas que contraten los seguros⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Art. 12.Diez Ley 13/1996

5.3. Cuantificación del impuesto

La base imponible está constituida por el **importe total de la prima**, y la cuota a pagar se obtiene aplicando el tipo de **6%**⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 12.Ocho, 12.Once y 12.Doce Ley 13/1996

Ejemplo

Laura, empresaria de la construcción de Huesca, contrata un seguro para un vehículo comercial con una compañía de seguros domiciliada en Francia que opera en España en régimen de libre prestación de servicios. Al efecto, esta empresaria debe pagar una prima mensual de 100 euros.

La compañía de seguros francesa debe repercutir a Laura la cuota del IPS. Al fraccionarse el pago de la prima anual del seguro, el impuesto se devenga en el momento en que se realice cada uno de los pagos fraccionados (art. 12.Siete Ley 13/1996). Por tanto, el IPS será: $100 * 6\%$ (art. 12.Once Ley 13/1996) = 6 euros. Cada mes Laura deberá pagar 100 euros por la prima del seguro, más 6 euros en concepto de cuota repercutida de IPS.

Hay que tener en cuenta, además, que la compañía de seguros francesa es sujeto pasivo del impuesto, que actúa como sustituto de la misma su representante fiscal en España, y que Laura, en su condición de empresaria establecida en España, responde solidariamente del pago que debe efectuar el sujeto pasivo si no acredita la repercusión del mismo (arts. 12.Nuevo y 12.Catorce Ley 13/1996).

5.4. Gestión del impuesto

Los sujetos pasivos están obligados a presentar e ingresar **mensualmente la autoliquidación** y a presentar una **declaración resumen anual**⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 12.Trece Ley 13/1996

6. Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos

6.1. Hecho imponible

El artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, ha creado y regulado este impuesto de una manera independiente, aplicable a partir del 2002 a todo el territorio español con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla⁴⁹. Al igual que el IPS, el IVMDH no se incluye en el grupo de los impuestos especiales, aunque por sus características, y principalmente porque recae sobre un consumo específico, debería integrarse en la disciplina de estos impuestos.

⁽⁴⁹⁾Art. 9.Dos Ley 24/2001

El IVMDH es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos: **gasolinas, gasoil, fuel y queroseno no utilizado como combustible de calefacción, y también el resto de hidrocarburos líquidos que se utilizan como combustible de calefacción o como carburante**⁵⁰. El impuesto grava en **fase única las ventas minoristas** de los hidrocarburos mencionados destinadas al consumo directo por parte de los adquirentes y las operaciones del importador o del adquirente intracomunitario en un establecimiento de consumo propio (**autoconsumo**⁵¹). Este impuesto **se devenga** en el momento de la puesta a disposición a favor de los adquirentes de los productos, o, si cabe, en el momento de su autoconsumo⁵². **Se presume el hecho imponible**, en fin, cuando los sujetos pasivos no acrediten que las cuotas del impuesto correspondientes han sido satisfechas.

⁽⁵⁰⁾Arts. 9.Tres y 9.Cuatro Ley 24/2001

⁽⁵¹⁾Art. 9.Cinco Ley 24/2001

⁽⁵²⁾Art. 9.Ocho Ley 24/2001

El IVMDH es un **impuesto cedido totalmente (100%) a las comunidades autónomas**, y se considera producido en el territorio autonómico el rendimiento que corresponda a las ventas minoristas efectuadas en los **establecimientos de venta al público situados en la comunidad** (excepto cuando los consumidores finales dispongan de instalaciones necesarias para recibir el producto y consumirlo en otra comunidad), y también a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos gravados cuando se destinen directamente al **consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en la comunidad**. El régimen de la cesión de este impuesto se completa con la previsión de la **cesión de competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico y sobre los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección**, aspectos que también serán ejercidos por la comunidad autónoma por delegación del Estado⁵³.

⁽⁵³⁾Artículos 36 y 44 y disposiciones transitorias tercera y cuarta de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado

Para acabar, se prevé que las comunidades autónomas **destinen los rendimientos del impuesto a financiar gastos de naturaleza sanitaria**, aunque la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos se **podrá dedicar a financiar actuaciones medioambientales**⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾Art. 9.Uno.3 Ley 24/2001

6.2. Supuestos de no sujeción y exenciones

Como **supuesto de no sujeción**, se consideran las entregas de los hidrocarburos que representan la **restitución o sustitución** por otros iguales al adquirente, cuando previamente hayan sido devueltos por éste al vendedor después de haberlo recibido por una venta sujeta al impuesto⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾Art. 9.Cinco.2 Ley 24/2001

Para acabar, aprovechando el procedimiento de exención y, si cabe, de devolución, previsto en la LIIEE, la ley del IVMDH⁵⁶ tiene en cuenta algunas **exenciones subjetivas** (relaciones diplomáticas o consulares, organizaciones internacionales, fuerzas armadas), y otras **objetivas**:

⁽⁵⁶⁾Art. 9.Seis Ley 24/2001

- 1) Avituallamiento a embarcaciones o aeronaves.
- 2) Transporte por ferrocarril.
- 3) Exenciones dependientes del destino dado por el adquirente a los productos (producción de electricidad, construcción o mantenimiento de aeronaves y embarcaciones, operaciones de dragado en vías navegables y puertos, inyección en altos hornos, etc.).

La **Ley de Presupuestos Generales del Estado puede modificar las exenciones** del impuesto que se acaban de mencionar. Asimismo, se ha incluido en la ley del impuesto un supuesto de devolución de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico respecto del gasóleo de uso profesional.

6.3. Sujetos pasivos y repercusión

Son sujetos pasivos los **propietarios de los productos gravados que realicen las operaciones sujetas al impuesto y los titulares de los establecimientos de consumo propio**. En el primero de los casos, los sujetos pasivos han de **repercutir** el importe de las cuotas del impuesto sobre los adquirentes de los productos mediante factura⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾Art. 9.Siete y 9.Once Ley 24/2001

6.4. Cuantificación del impuesto

La base imponible se expresa en volumen de producto, es decir, en **miles de litros** de hidrocarburos, excepto el fuel, que se cuantifica en toneladas métricas⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Art. 9.Nueve Ley 24/2001

Sobre esta base imponible se aplican **dos tipos de gravamen**: el **estatal**, que consiste en una cantidad determinada de euros por litros o toneladas de producto, modificable por medio de la Ley de Presupuestos Generales del Estado; y el **autonómico, aprobado, si cabe, por el parlamento de la comunidad autónoma**, de acuerdo con los límites previstos en el artículo 44 y la disposición transitoria tercera de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. En caso de que en una comunidad no se apruebe ningún tipo autonómico, sólo se aplica en ese territorio el tipo estatal⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Art. 9.Diez Ley 24/2001

Ejemplo

Eleuteria, residente en Valencia, ha cumplido 16 años y, como premio a su excelente currículum educativo, sus padres deciden comprarle una motocicleta. Muy emocionada, se dirige con su nuevo vehículo a una gasolinera e introduce 5 litros de gasolina sin plomo en el depósito de combustible. Del precio pagado por esta compra, ¿cuál es la cuota del impuesto sobre hidrocarburos (impuesto especial de fabricación) y la cuota del IVMDH que ha sido repercutida a Eleuteria por el sujeto pasivo de estos dos impuestos?

Tal como hemos indicado en un ejemplo anterior, de acuerdo con el epígrafe 1.1 de la Tarifa 1.ª del art. 50.1 LIIEE, la gasolinas sin plomo son gravadas en el impuesto sobre hidrocarburos (impuesto especial de fabricación) con una cuota de 404,79 euros por cada 1.000 litros. En consecuencia, por la compra de 5 litros de gasolina, la cuota de impuesto sobre hidrocarburos repercutida es la siguiente: $(5 * 404,79) / 1.000 = 2,02395$ euros.

Pues bien, junto a esta cuota, deberá sumarse al precio de los 5 litros de gasolina pagado por Eleuteria la cuota del IVMDH. Según el art. 9.Diez de la Ley 24/2001, el tipo estatal es de 24 euros por cada 1.000 litros. En este caso, por la compra de 5 litros de gasolina, la cuota estatal del IVMDH será: $(5 * 24) / 1.000 = 0,120$ euros. A esta cuota habría que sumar, en su caso, la correspondiente al tipo de gravamen autonómico que, en su caso, hubiera aprobado el parlamento de la Comunidad Valenciana.

6.5. Gestión del impuesto

El impuesto se recauda mediante el sistema de **autoliquidación** que ha de presentar el sujeto pasivo, y el Ministerio de Hacienda debe establecer el procedimiento liquidatorio del impuesto⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Art. 9.Doce Ley 24/2001

7. Los impuestos aduaneros

7.1. Naturaleza y clases

De todos los tributos armonizados en el ámbito comunitario, los impuestos aduaneros son, sin duda, los que han alcanzado un grado de armonización más alto en todos los sentidos. De hecho, se trata de **impuestos regulados directamente por la UE**, y su recaudación enriquece las arcas comunitarias para financiar la ejecución de los presupuestos comunitarios, es decir, constituyen un **recurso comunitario propio**.

Después de que las comunidades europeas, a partir de 1993, consiguieran el establecimiento de un mercado interior único, y la consiguiente unión aduanera, esta imposición tuvo por objeto **regular el tráfico comercial de mercancías existente entre la Unión Europea y terceros países, con algunas excepciones**. En el caso de España, estas excepciones vienen constituidas por la exclusión del espacio aduanero común de **Ceuta y Melilla**.

Estos impuestos no sólo son regulados por la normativa comunitaria, sino que también forman parte del sistema de ingresos de las comunidades europeas. La razón de estudiarlos junto con el resto de impuestos estatales obedece al hecho de que las **tareas de gestión en sentido amplio se continúan realizando en cada uno de los países miembros**, ya que no hay una Administración tributaria comunitaria.

La regulación aduanera está encabezada por el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el **Reglamento (CEE) 450/2008, de 23 de abril**, del Parlamento y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado). Este código sustituye al Código Aduanero Comunitario, aprobado por el **Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992**, que continúa aplicándose hasta que las disposiciones de aplicación necesarias del nuevo código sean adoptadas y aplicables, a más tardar el 24 de junio del 2013.

Dentro de la regulación española hay que tener en cuenta los preceptos aún vigentes dispuestos en el **RD 511/1977, de 18 de febrero**, por el cual se aprueba el texto refundido de los impuestos integrantes de la renta de aduanas, y el **RD Legislativo 1299/1986, de 28 de junio**. La aplicación efectiva de estas normas nacionales está condicionada por el hecho de que no contradigan lo que dicta la normativa comunitaria que, en este caso, tiene un efecto directo sobre la nacional.

Los impuestos aduaneros son impuestos **comunitarios, indirectos, reales, objetivos** y con una doble finalidad: por un lado, **recaudadora**, y por otro, **proteccionista** de las mercancías fabricadas o producidas en el territorio aduanero comunitario.

En cuanto a las diferentes **clases** de impuestos aduaneros, podemos enumerar las siguientes:

- 1) Los **derechos de importación**, que son los más importantes y están constituidos por dos derechos y exacciones: los derechos de **arancel aduanero común** y las exacciones de efecto equivalente establecidas para la importación de las mercancías, y las **exacciones reguladoras agrícolas** y otros gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común (PAC).
- 2) Los **derechos de exportación**, formados por los **derechos de aduana** y las exacciones de efecto equivalente establecidos para la exportación de las mercancías, y las **exacciones reguladoras agrícolas** y otros gravámenes a la exportación establecidos en el marco de la PAC.

7.2. Hecho imponible

Los impuestos aduaneros considerados globalmente tienen un **presupuesto de hecho múltiple**, en el sentido de que agrupan dentro de su regulación normativa una serie de **supuestos** en los que se trata de someter a gravamen la **importación** y la **exportación** de mercancías que son objeto de un **tráfico comercial**.

Con carácter general, la **importación** consiste en la **introducción de una mercancía** en el territorio sujeto a gravamen.

Además, la importación comprende toda una serie de supuestos que van desde la entrada legal de una mercancía en el territorio aduanero comunitario para incorporarla al mercado interior (conocida también como **despacho a libre práctica** y destino aduanero por excelencia) hasta la inclusión de una mercancía en régimen de **importación temporal** con exención parcial de los derechos de importación, pasando por supuestos de **entradas irregulares** de mercancías o de irregularidades en el cumplimiento de determinadas obligaciones relativas al régimen aduanero al que las mismas quedan sometidas⁶¹.

⁽⁶¹⁾Arts. 44 a 46 RIIAA

Por el contrario, la **exportación** se configura como la **salida de una mercancía comunitaria**, con declaración o no en la aduana, fuera del territorio aduanero comunitario, como también el **incumplimiento de las condiciones que hayan permitido esta salida con una exención total o parcial** de los derechos de exportación.

El hecho de **gravar la exportación es una cosa rarísima**. Con todo, puede tener una trascendencia especial, ya que determinadas medidas adoptadas, por ejemplo, en el marco de la PAC (restituciones agrícolas a la exportación), se cumplen si efectivamente las mercancías se exportan.

Como acabamos de observar, los impuestos aduaneros tienen un hecho imponible complejo, y éste solamente se perfecciona con el **devengo**. Para conocer mejor este momento, hay que hacer una breve referencia a las diversas **etapas por las que pasan las mercancías**.

En el procedimiento aduanero aplicable a la importación o a la exportación distinguimos las siguientes etapas:

1) En primer lugar, es necesario que se verifique la **entrada de las mercancías** en el territorio aduanero de la Comunidad y se proceda a la **presentación, descarga y examen** de las mercancías en aduana⁶².

⁽⁶²⁾Arts. 91 a 96 RIIAA

2) En segundo lugar, se **incluyen las mercancías en un régimen aduanero**, mediante una declaración normal o simplificada, y se procede a la **verificación, el levante y la cesión** de las mismas. Para que la mercancía se convierta en *despacho a consumo* hay que satisfacer, además de la deuda aduanera, el resto de impuestos indirectos de aplicación, como el IVA y, si cabe, los impuestos especiales⁶³.

⁽⁶³⁾Arts. 97 a 128 RIIAA

Cualquier mercancía que se introduce en el territorio aduanero se debe declarar y ha de recibir un **régimen aduanero** de entre los siguientes⁶⁴:

⁽⁶⁴⁾Art. 4 RIIAA

a) **Despacho a libre práctica**⁶⁵. Supone el cumplimiento de todos los trámites previstos para la importación de mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados que constituyen la **deuda aduanera**, de acuerdo con el **arancel aduanero comunitario** (Reglamento CEE 2658/87, del Consejo, de 23 de julio de 1987).

⁽⁶⁵⁾Art. 129 RIIAA

b) **Regímenes especiales**

- **Tránsito externo e interno**⁶⁶. El **tránsito externo** es un régimen de suspensión que permite la circulación de las mercancías de un lugar a otro del territorio aduanero de la comunidad sin que las operaciones estén sujetas a los derechos de importación, y finaliza cuando las mercancías y los documentos procedentes se presentan en la aduana de destino final. El **tránsito interno** se aplica a mercancías comunitarias que transitan por el territorio de un país tercero con destino a un territorio de la comunidad sin que por ello se produzcan ningún cambio en el estatuto aduanero de las mismas.

⁽⁶⁶⁾Arts. 144 y 145 RIIAA

- **Depósito**⁶⁷. Este régimen especial presenta tres modalidades: depósito aduanero, depósito temporal y depósito en zonas francas. El **depósito aduanero** consiste en el almacenamiento de mercancías no comunitarias en territorio comunitario sin la exigencia de derechos de importación, cuyo pago se difiere en el momento en que el importador sepa el destino aduanero definitivo de las mismas. El depósito temporal está previsto tam-

⁽⁶⁷⁾Arts. 98, 151, 153 y 155 RIIAA

bién para mercancías no comunitarias, que se mantienen almacenadas a la espera de que se incluyan en el correspondiente régimen aduanero definitivo. Finalmente, el depósito en zonas francas permite introducir mercancías por tiempo ilimitado sin la exigencia de derecho de aduana.

- **Destinos especiales**⁶⁸. Este régimen especial contempla dos modalidades: importación temporal y destino final. La importación temporal posibilita la introducción en el territorio aduanero, con exención total o parcial de los derechos de importación, de mercancías destinadas a ser reexportadas sin ninguna modificación distinta a la que pueda producirse por la depreciación de su uso. El destino final implica que las mercancías pueden ser despachadas a libre práctica con exención de los derechos de importación, o con aplicación de un tipo reducido, en atención a su destino específico.
- **Perfeccionamiento**⁶⁹. Hay que distinguir en este régimen especial el perfeccionamiento pasivo y el perfeccionamiento activo. En el **perfeccionamiento pasivo** se permite la exportación temporal de mercancías comunitarias fuera del territorio aduanero para ser sometidas a operaciones de perfeccionamiento, lo que comporta, en su caso, la exigencia de derechos de exportación. Posteriormente, en un plazo previamente fijado por las autoridades aduaneras, se reintroducen en la comunidad estas mercancías bajo el régimen de despacho a libre práctica, pero con exención total o parcial de los derechos de importación. En el **perfeccionamiento activo**, en cambio, se permite la introducción en el territorio aduanero de mercancías no comunitarias para su transformación, de manera que las mercancías resultantes, diferentes de las introducidas, se pueden despachar a libre práctica devengándose los correspondientes derechos arancelarios de importación, exportar o someterse a una nueva transformación.

(68) Arts. 162 a 166 RIIAA

(69) Arts. 168 a 174 RIIAA

c) **Exportación**⁷⁰. Este régimen posibilita la salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio aduanero y exige, en su caso, el pago de derechos de exportación.

(70) Art. 178 RIIAA

d) **Otros destinos aduaneros**⁷¹. Las mercancías presentadas en aduanas pueden ser **destruidas** por las autoridades aduaneras, **abandonadas** en beneficio del erario público, o **reexportadas** fuera del territorio comunitario.

(71) Arts. 125, 127 y 179 RIIAA

Pues bien, el **devengo de los derechos de importación** con carácter general se produce cuando se **admite la declaración en la aduana de despacho a libre práctica o de importación temporal con exención parcial**, y en los otros presupuestos de hecho por incumplimiento en el momento en que no se cumpla o deje de cumplirse la obligación, o en el momento en que se acepte una declaración de aduana que suponga la inclusión de las mercancías en un

régimen determinado, cuando posteriormente se compruebe que no se cumplieran las condiciones para la inclusión en ese régimen o para la concesión de una exención total o parcial en función de su destino final⁷².

(72) Arts. 44 y 46 RIIAA

Cuando se trata de **derechos de exportación**, el devengo tendrá lugar en el momento en que se lleva a cabo la **admisión de la declaración en la aduana** de la mercancía sujeta a la exportación, o bien en el momento de la **salida efectiva de la mercancía que no ha sido declarada** o en el momento en que las mercancías alcancen un destino diferente para el que se autorizó el abandono del territorio aduanero comunitario con exención total o parcial de los derechos de exportación.

7.3. Supuestos de no sujeción y exenciones

Entre los supuestos de no sujeción se puede hablar, en el ámbito de la importación, de la **entrada de mercancías de otro país miembro de la UE** o de la introducción de mercancías con destino a **áreas no sujetas a gravamen**, como por ejemplo, los depósitos o las zonas francas que acabamos de reseñar, siempre que no se incorporen de manera definitiva al mercado interior.

En cambio, cuando nos referimos a las exenciones hacemos referencia a una serie de **situaciones en las que se producen todos los elementos integrantes del hecho imponible (introducción de mercancías en el territorio aduanero)**, pero éste se **exime de gravamen** y no se liquidan los correspondientes impuestos aduaneros. Con todo, a veces no es fácil diferenciar unos supuestos de otros.

Entre las situaciones que originan claramente una exención, podemos diferenciar las siguientes:

1) Las **franquicias** de los derechos de importación y exportación cuando se cumplen determinadas condiciones⁷³, pueden ser:

(73) Reglamento (CEE) 918/83, del Consejo, de 28 de marzo de 1983

a) De carácter **objetivo**: productos de carácter educativo, científico o cultural, bienes de valor escaso, material de estudio, etc.

b) De carácter **subjetivo**: bienes personales cuando se traslade una persona física de un tercer país a la UE, los importados con motivo del matrimonio, los bienes destinados al uso de jefes de Estado, etc.

Información sobre franquicias aduaneras en Internet

Si entramos en la casilla "Aduanas e I. Especiales" de la **web de la Agencia tributaria (www.aeat.es)**, podemos encontrar un primero tipo de información y asistencia en materia de viajeros y franquicias accediendo al primero apartado "La Aduana española", que ofrece un icono con "Folletos informativos". De todos los folletines informativos, en formato pdf, interesan en el tema que nos ocupa los dos últimos, que hacen referencia al

"Régimen de Viajeros-Franquicias a la entrada en Península y Baleares" y a "las Franquicias de vehículos por traslado residencia a Península y Baleares".

El primero es un interesante documento que incluye información esquemática y bastante clara de las **franquicias o exenciones que pueden disfrutar los viajeros que entran a la Península y Baleares en función de su procedencia**: de terceros países, de Ceuta y Melilla, de Canarias, de Andorra o de Gibraltar. Se concretan las franquicias generales (mercancías contenidas en el equipaje personal del viajero, desprovistas de carácter comercial, hasta un determinado valor global) y las franquicias específicas que afectan a determinados productos (tabaco, bebidas alcohólicas, medicamentos, perfumes, café, lácticos, azúcar, carne...), tanto en materia de derechos de importación del IVA o de los impuestos especiales, como también de los derechos de importación de los impuestos aduaneros. Aun así, este folletín también incluye notas adicionales en las cuales se especifican, en relación con las franquicias generales, las mercancías a las cuales se aplicable este régimen de viajeros, los casos excepcionales de reducción de la franquicia, la imposibilidad de fraccionar el valor de una mercancía, y reglas especiales sobre el comercio internacional de especies amenazadas de fauna y flora silvestres y sobre las mercancías que vulneran derechos de propiedad intelectual. Finalmente, también son interesantes las referencias normativas del régimen de viajeros que se incluyen en el folletín.

El segundo documento pdf informativo hace referencia a las **franquicias de IVA**, del impuesto especial sobre determinados medios de transporte y de los impuestos aduaneros de las cuales se beneficia la **importación de vehículos de uso privado por traslado de la residencia a Península y Baleares**. Este folleto también contiene la normativa aplicable en esta materia y los requisitos formales de los sujetos que quieran disfrutar de las exenciones. Esta hoja informativa, igualmente bastante didáctica, concreta los requisitos de la franquicia, que hacen referencia a los siguientes aspectos: territorio de anterior residencia, plazo de residencia del titular en el territorio de procedencia, plazo de titularidad del vehículo en la anterior residencia, plazo por acogerse a la franquicia o para la matriculación del vehículo, obligación de utilización del vehículo en la nueva residencia, y condiciones de tributación en la anterior residencia.

Una segunda fuente de información y asistencia en materia de viajeros y franquicias la encontramos igualmente a la **web de la Agencia tributaria**, pero por otra vía. A través nuevamente de la casilla "Aduanas e I. Especiales", accedemos al apartado "Procedimientos Aduaneros", y dentro de él encontramos un icono sobre "**Preguntas más frecuentes de viajeros y franquicias**".

En esta parte de la web, la Agencia tributaria ofrece una interesante información y asistencia sobre la incidencia que en materia de impuestos aduaneros tienen las operaciones exteriores más frecuentes que pueden realizar los particulares, y que muchas veces son desconocidas por el público por su carácter no habitual. Esta información se da mediante la técnica de dar respuestas relativamente breves y claras a un conjunto de preguntas que se pueden formular estos particulares.

Sin ánimo exhaustivo, podemos indicar qué informaciones se incluyen en cada uno de estos apartados de preguntas frecuentes:

- 1. Importación temporal de vehículos con franquicia.** Incluye las condiciones generales por disfrutar de la franquicia (importador, vehículo, plazo de permanencia) y dos casos particulares: estudiante extranjero en España y trabajador establecido en la Unión Europea al Servicio'd una persona que resida en un país tercero.
- 2. Cambio de residencia con franquicia.** Los traslados de residencia en España también disfrutan de franquicia, diferente en función de la procedencia y el destino del sujeto: de tercer país a Península o Baleares, de Canarias a Península o Baleares y de tercer país en Canarias. También aquí se especifican los requisitos materiales y formales de las franquicias en los tres impuestos que gravan la importación: IVA, impuestos especiales e impuestos aduaneros.
- 3. Viajeros turistas.** Se concretan las franquicias en el IVA, en los impuestos especiales y en los impuestos aduaneros a favor de los viajeros y turistas que provienen de terceros países, de Ceuta y Melilla, de Canarias, de Andorra o de Gibraltar.
- 4. Importación de vehículos.** Se diferencian las franquicias en función de la procedencia del vehículo: terceros países, Ceuta y Melilla, Canarias, Unión Europea. En este último caso, se distingue según el vehículo sea nuevo o usado.
- 5. ¿Como importar o exportar?** Se recoge aquí una interesante información de los requisitos formales que tienen que cumplimentar en Aduana los particulares en caso de que quieran realizar alguna importación o exportación.

6. Restricciones a las importaciones de productos de origen animal. Para evitar la introducción de enfermedades infecciosas en territorio comunitario, se incluye un folleto recordatorio de cuáles son las prohibiciones de introducción de carne, productos cárnicos, leche y productos lácticos para consumo particular.

7. Bienes recibidos en herencia o importados por causa de matrimonio. La información en estos dos casos va referida a las franquicias que afectan la importación de bienes recibidos en herencia o importados por causa de matrimonio, tanto en IVA como en impuestos especiales, con determinados requisitos y exclusiones.

8. Información general para traslado de la sede de actividades empresariales. También resulta oportuna esta información sobre las franquicias que van referidas al traslado de empresas a España. Con el fin de favorecer la implantación de empresas, se contienen en este caso franquicias tanto en el IVA como en los impuestos aduaneros, especificando el ámbito de aplicación, los requisitos, las exclusiones y las obligaciones formales de solicitud que deben cumplirse.

2) Los **contingentes arancelarios**, que es la **cantidad máxima de importación de un producto no comunitario con exención total** de derechos a la importación, para evitar un encarecimiento de los productos o el surgimiento de problemas de suministro de éstos en el territorio aduanero comunitario, normalmente por un tiempo determinado. Superada la cantidad que constituye el contingente, el importador tendrá que abonar los derechos de importación que se devengan.

3) Los **destinos especiales**. A veces, según el destino que tengan las mercancías que entren en el espacio aduanero, se les concede una **suspensión o reducción de los gravámenes devengados**. Esta suspensión puede afectar a algunos productos industriales, textiles o no, agropecuarios, etc. La concesión de este tipo de exenciones está sometida a controles importantes para evitar el fraude.

4) **Mercancías de retorno**. Están exentas de los derechos de importación las mercancías que hayan sido exportadas y se reintroduzcan y se despachen a libre práctica en un plazo de tres años⁷⁴.

⁽⁷⁴⁾Arts. 130 a 132 RIIAA

5) **Productos de la pesca marítima y otros productos extraídos del mar**. También gozan de exención en los derechos de importación los productos de la pesca marítima y otros productos extraídos de las aguas territoriales de un tercer país por buques registrados en un Estado miembro y que enarboles pabellón de dicho Estado, así como los productos obtenidos a partir de los mismos a bordo de buques factoría que cumplan las mismas condiciones⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾Art. 133 RIIAA

6) **Exportación temporal**. Finalmente, las mercancías comunitarias que salgan del territorio aduanero comunitario gozan de exención de los derechos de exportación cuando se prevea en el momento de la exportación la reintroducción o reimportación de las mismas en territorio de la comunidad⁷⁶.

⁽⁷⁶⁾Art. 182 RIIAA

7.4. Sujetos pasivos y repercusión

El legislador comunitario, en el **supuesto general de despacho a libre práctica** de una mercancía, ya se trate de una importación o de una exportación, sitúa como sujeto pasivo a la **persona que hace la declaración en la aduana**, es decir, al declarante⁷⁷.

⁽⁷⁷⁾Arts. 4.11) y 4.14) RIIAA. Los arts. 44 a 49 RIIAA indican quién es el deudor en cada hecho imponible de los derechos de aduana.

Cuando el **importador actúa mediante un representante o agente de aduanas**, tal como sucede en la mayor parte de los casos, hay que ver si éste tiene una representación directa o indirecta.

- a) Si es directa, es decir, si el **agente actúa en nombre y por cuenta de otro**, el sujeto pasivo será la persona en cuyo nombre se haya realizado la declaración (el titular de la mercancía o poderdante).
- b) En cambio, cuando es indirecta, es decir, cuando **se presenta en nombre propio y por cuenta de otro**, el **agente de aduanas y el dueño de la mercancía** tienen la condición de sujeto pasivo. En estos casos de existencia de varios deudores, todos ellos son responsables, de manera conjunta y solidaria, de la cuantía total de la deuda.

Junto con este supuesto general, hay que tener en cuenta otra serie de situaciones que originan el nacimiento de la deuda aduanera por importación o exportación. Si los derechos aduaneros surgen como consecuencia del incumplimiento de una obligación, el deudor es toda persona a la que se exija el cumplimiento de la misma, así como también a todas aquellas personas que tengan constancia de este incumplimiento o contribuyan al mismo. Si la deuda nace por un incumplimiento de una condición para que la mercancía se incluya en un régimen aduanero, el deudor es la persona que debe cumplir esta condición, así como también la persona que declaró la mercancía en el régimen aduanero correspondiente o el sujeto que suministra una información falsa a dicho declarante.

Asimismo, el legislador recoge una serie de **supuestos de responsabilidad** que califica expresamente de solidaria⁷⁸.

⁽⁷⁸⁾Art. 4 RD Ley 1299/1986

7.5. Cuantificación de la deuda aduanera

La base imponible de los derechos de importación puede ser de dos **tipos**:

- a) **Monetaria**, que es la más utilizada, está formada por los derechos *ad valorem* o **valor en la aduana** de la mercancía.

- b) **No monetaria**, por los derechos específicos, calculados por la cantidad de **toneladas, peso, unidades**, etc.

Respecto a la base imponible, el problema principal que se ha planteado es el relativo a lo que se entiende por **valor en la aduana**. El Código aduanero recoge las **directrices fijadas por el GATT** (acuerdo general de aranceles y comercio), e indica diversos **criterios y métodos** para determinar este valor, como los siguientes⁷⁹:

(79) Arts. 40 a 43 RIIAA

- a) **El valor de transacción**. La valoración de transacción de las mercancías es el más utilizado y consiste en el pago total que el comprador tenga que hacer al vendedor por las mercancías, siempre que se cumpla una serie de condiciones y una vez sumados los gastos correspondientes (envases y embalajes, transportes, manipulación, etc.), y restados, cuando sea oportuno, los costes originados después de la importación o la exportación

El art. 41 del Código aduanero comunitario modernizado, que recoge el sistema de valoración que establece el Código de valoración del GATT, establece como criterio principal el **valor de transacción** de las mercancías. Criterio que consiste en el precio efectivamente pagado o por pagar, cuando éstas se vendan a un comprador ubicado en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre y cuando se cumplan determinadas circunstancias, entre ellas, que no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, que el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros. En particular, las **condiciones** para que pueda aplicarse este método son las siguientes:

- a) que la mercancía haya sido objeto de una venta;
- b) que no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador;
- c) que la venta o el precio no dependan de condiciones o prestaciones no cuantificables en relación con las mercancías importadas;
- d) que no revierta al vendedor ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador, y
- e) que no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros.

- b) **El valor de transacción de mercancías idénticas**.

Valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para la exportación en la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran o en un momento aproximado.

- c) **El valor de transacción de mercancías similares**.

Valor de transacción de mercancías similares, vendidas para la exportación en la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías que se valoran o en un momento aproximado.

- d) **El método sustractivo**.

Precio de venta en el territorio aduanero de la mercancía importada, o de una idéntica o similar a ella, con deducción de los elementos que no formen parte del valor en aduana.

- e) **El método basado en el coste de producción**.

Se parte de los elementos constitutivos del precio suministrado por el fabricante de la mercancía.

La aplicación de los métodos enumerados no es aleatoria, sino que **se debe seguir el orden indicado**.

Cuando **no se pueda determinar la base por ninguno de los métodos anteriores**, se aplicarán criterios razonables de valoración compatibles con los principios y las disposiciones generales del GATT; asimismo, habrá que observar una serie de limitaciones como, por ejemplo, que el precio de venta no sea idéntico al indicado en el mercado del país de exportación.

Valor en la Aduana según la Sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala del Contencioso, de 14 de noviembre de 2003

En el supuesto de hecho enjuiciado en esta sentencia del Tribunal Supremo, una empresa aplica en su declaración de los derechos de aduana el valor de transacción como valor de aduana. Sin embargo, el mencionado valor no es tenido en cuenta por la Administración por entender que existía vinculación entre las empresas exportadoras y la compradora-importadora, lo cual influyó en el valor de transacción. La Inspección en el supuesto de hecho acude al procedimiento del último recurso, por entender que no era posible aplicar los anteriores. Este método secundario sólo puede emplearse en defecto de todos los anteriores. Se trata de un método de valoración de cierre. El tribunal sostiene, acertadamente, que la elección de un valor u otro no es algo discrecional para la Administración, sino que debe demostrar la imposibilidad de aplicar el valor de transacción de las mercancías, que es el criterio general. Además, señala que la existencia de vinculación entre la empresa suministradora y la importadora, exceptúa la aplicación del criterio general, a excepción de que el valor figurado sea aceptable a efectos aduaneros. Este concepto jurídico indeterminado sólo tiene una concreción posible, la del valor de mercado, entendiéndose por tal el precio que se hubiera establecido de forma compatible con las prácticas normales para la fijación de precios en la rama de la producción que se trata o precio que cubra todos los costes y asegure un beneficio. Y concluye que un trato favorable entre la empresa suministradora y la importadora, siempre que sea compatible con las técnicas y condiciones de mercado y no se convierta en irreal, debe ser admisible a efectos aduaneros.

En cuanto al **tipo de gravamen** aplicable a la base imponible, en el supuesto de derechos de **importación** está contenido el **Arancel de aduanas comunitario**, que recoge sistemáticamente los diferentes tipos impositivos que gravan las distintas mercancías en el comercio exterior que son objeto de importación o, si cabe, de exportación⁸⁰.

⁽⁸⁰⁾Reglamento (CEE) 2658/1987, de 23 de julio de 1987, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, modificado en múltiples ocasiones con posterioridad.

En la medida en que hay dos modalidades de base imponible, el tipo de gravamen es diferente para cada una de ellas. Así, cuando la base es el valor en la aduana (derechos *ad valorem*), el tipo es una **alícuota o tanto por ciento**, mientras que si se trata de una base no monetaria (derechos específicos, como unidades, toneladas, etc.), el tipo será una **cantidad por unidad no monetaria** (tipo de gravamen en sentido estricto). También hay tipos que conjugan ambas modalidades.

En el supuesto de los **productos agrícolas** y en el marco de la PAC, se han establecido **determinados gravámenes** que recaen en las importaciones y exportaciones, como los impuestos compensatorios y suplementarios, los derechos adicionales sobre el azúcar, etc.

En cuanto a las **exportaciones**, hay que decir que se aplican los tipos impositivos solamente en **circunstancias muy concretas**, para evitar situaciones de escasez de ciertos productos en el interior del espacio aduanero.

Para acabar, es necesario tener en cuenta la importancia especial de la **clasificación arancelaria de las mercancías**, a efectos no sólo fiscales, sino también comerciales. Para facilitar esta tarea y otorgar información a los operadores económicos ante la diversidad de acuerdos comerciales y políticas arancelarias que existen entre la UE y terceros países, los países miembros se remiten al documento conocido como **arancel aduanero comunitario integrado** (en terminología concreta, **TARIC**). Se relacionan con él todas las medidas, fiscales o no, de carácter comunitario que incidan en el tráfico exterior de mercancías.

7.6. Gestión

El procedimiento de gestión de los impuestos aduaneros se caracteriza por la **legislación aplicable, larga y cambiante, así como por numerosos trámites existentes y los controles** a los que se han de someter las mercancías. Tampoco conviene olvidar la **regulación nacional vigente**, que adquiere un cierto protagonismo precisamente en este tema, lo cual no impide que el Código aduanero también dedique una parte de su texto a esta materia⁸¹.

⁽⁸¹⁾Arts. 66 a 86 RIIAA

Como ya se ha indicado al hablar del devengo, la introducción de una mercancía requiere, en primer lugar, la presentación ante las autoridades nacionales de una **declaración sumaria** de las mercancías, y después la solicitud a la Administración de la **asignación de un régimen aduanero**. A partir de esta declaración y después de reconocer la mercancía, se practica la **liquidación y la notificación** correspondientes de la deuda aduanera, la cual, **una vez pagada, o si es el caso, garantizada**, determina la autorización para el **levantamiento o la salida** de la mercancía.

Admitida en aduana la declaración, ésta puede ser objeto de **comprobación por las autoridades aduaneras**, que pueden llevar a cabo diversos controles (documental, físico de las mercancías o *a posteriori*).

En el caso de que no se satisfaga la deuda en los plazos de pago indicados, **la recaudación forzosa de la deuda se hará de acuerdo con la regulación nacional** de cada país miembro.

Para acabar, hay que decir que los ordenamientos nacionales de los diversos países miembros han de prever, en cumplimiento de lo que establece el Código aduanero, **la posibilidad de que los administrados puedan impugnar jurisdiccionalmente los actos de la Administración aduanera.**

Actividades

1. Elaborad un esquema distinguiendo los distintos hechos imponibles gravados mediante impuestos especiales y aduaneros en función del carácter interno o externo de las operaciones gravadas.
2. Realizad un cuadro con los distintos supuestos de no sujeción y exención de los impuestos especiales y aduaneros, destacando los elementos de coincidencia entre ellos.
3. Indicad los sujetos pasivos de los impuestos especiales y aduaneros y especificad en qué casos se produce la repercusión al consumidor.
4. Analizad los distintos elementos de cuantificación de los impuestos especiales y aduaneros, y separad los supuestos según la naturaleza pecuniaria o no pecuniaria de las bases imponibles.
5. Examinad las reglas de gestión de los impuestos especiales y aduaneros, subrayando las obligaciones formales y de control a que están sometidos los mismos.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. ¿En qué momento se produce el devengo de los IIEE en los supuestos de fabricación?
 - a) Cuando se fabrica el producto.
 - b) Cuando tiene lugar la salida de la fábrica del producto.
 - c) En el momento de la entrega del bien al adquirente.
2. La condición de contribuyente en los IIEE de fabricación viene dada por...
 - a) el perfeccionamiento del presupuesto de hecho mediante el devengo.
 - b) la realización del presupuesto de hecho (fabricación, importación o introducción).
 - c) la presentación de la declaración-liquidación del tributo.
3. En los IIEE de fabricación, cuando los productos que salen de la fábrica o depósito fiscal no haya podido ser librado al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor...
 - a) se produce el devengo.
 - b) se produce el devengo sólo en el caso de un régimen suspensivo.
 - c) Ninguna de las dos respuestas anteriores es cierta.
4. En los IIEE de fabricación...
 - a) se devengan y son exigibles cuando los productos sometidos salen de las fábricas hacia los depositarios autorizados.
 - b) se devengan y son exigibles cuando los productos sometidos salen de las fábricas y depósitos con destino a la exportación.
 - c) Las dos respuestas anteriores son falsas.
5. ¿Qué tienen en común el impuesto sobre las labores del tabaco y el impuesto sobre hidrocarburos?
 - a) Que en los dos el sujeto pasivo es el consumidor final.
 - b) Que en los dos la base imponible se determina de la misma forma.
 - c) Las dos respuestas anteriores son falsas.
6. Los IIEE de fabricación...
 - a) son impuestos plurifásicos en los cuales se aplica el mecanismo de la repercusión y deducción del impuesto soportado.
 - b) son impuestos de naturaleza indirecta y de carácter monofásico.
 - c) son impuestos incompatibles con la imposición general sobre el consumo.
7. Los IIEE de fabricación se devengan...
 - a) en los supuestos de importación, en el momento en que se perfecciona la venta de la mercancía.
 - b) en los supuestos de fabricación, cuando se produce la salida de la fábrica o depósito fiscal con destino al mercado interior.
 - c) en los supuestos de fabricación, cuando se produce la venta del producto en el mercado interior.
8. Se consideran contribuyentes de los IIEE de fabricación...
 - a) en los supuestos de fabricación, los depositarios autorizados cuando el devengo se produce a la salida de una fábrica o depósito fiscal.
 - b) en los supuestos de fabricación, los depositarios autorizados cuando el devengo se produce con la venta del producto sometido a gravamen.

c) en los supuestos de importación, los operadores, registrados o no, y los receptores autorizados que reciban la mercancía.

9. El hecho imponible del IEDMT consiste en...

- a) la primera matriculación definitiva en España de determinados medios de transporte.
- b) la adquisición de determinados medios de transporte.
- c) la puesta en circulación de determinados medios de transporte.

10. La matriculación de una embarcación de recreo de 14 metros de eslora...

- a) está exenta del IEDMT si la embarcación se dedica al alquiler.
- b) no está exenta del IEDMT.
- c) sólo está exenta si se realiza dentro del régimen de matriculación diplomática.

11. ¿Cuál de estas operaciones está sometida al IEDMT?

- a) La primera matriculación en España de un turismo que fue adquirido de segunda mano en Alemania.
- b) La primera matriculación en España de un tractor agrícola.
- c) La adquisición y primera matriculación en España de una motocicleta de 125 centímetros cúbicos.

12. El IVMDH...

- a) tiene siempre dos tipos de gravamen.
- b) puede tener dos tipos de gravamen.
- c) tiene sólo un tipo de gravamen.

13. ¿Cuál de los siguientes conceptos constituye un régimen aduanero especial en los IIAA?

- a) El depósito aduanero.
- b) El despacho a libre práctica.
- c) La destrucción de las mercancías por las autoridades aduaneras.

14. ¿Cuál de los siguientes conceptos no constituye un régimen aduanero en los IIAA?

- a) La exportación.
- b) El depósito aduanero.
- c) Las franquicias de los derechos de importación y de exportación.

15. El valor en aduana es...

- a) el coste de producción de las mercancías.
- b) el precio de las mercancías.
- c) el valor de transacción y otros conceptos devengados hasta el momento de entrada de las mercancías en el territorio aduanero comunitario.

16. En los IIAA, las mercancías comunitarias que después de haber sido exportadas fuera del territorio aduanero de la UE se reintroduzcan y se despachen a libre práctica,...

- a) tributan en concepto de importación.
- b) pueden gozar de exención.
- c) generan un derecho a la devolución de las cuotas pagadas.

17. En los IIAA, la garantía del importe de la deuda aduanera,...

- a) sólo se puede hacer mediante fianza.
- b) es exigible también cuando el deudor sea una administración pública.
- c) ninguna de las dos afirmaciones anteriores es cierta.

18. Se devengan los IIAA, con carácter general,...

- a) en el momento en que llegan los bienes en la aduana.
- b) cuando se admite la declaración en la aduana.
- c) cuando se autoriza el levantamiento de los bienes de la aduana.

19. El sujeto pasivo de los IIAA es...

- a) el adquirente de los bienes exportados.
- b) el adquirente de los bienes importados.
- c) el sujeto que hace la declaración en la aduana.

20. La recaudación ejecutiva de los IIAA se practica...

- a) de acuerdo con la normativa comunitaria, contenida en el Código aduanero comunitario.
- b) de acuerdo con las disposiciones nacionales.
- c) por la Administración tributaria comunitaria.

Casos prácticos

1. Impuestos especiales

- 1) Una empresa importa alcohol destilado de origen agrícola para la producción de vinagre y alcohol con destino a la fabricación de medicamentos. ¿Cómo tributan estas operaciones a los efectos de los IIEE de fabricación?
- 2) Una empresa mezcla vino con un producto aromatizante que contiene alcohol no fermentado, con el fin de conseguir un determinado sabor. ¿En qué concepto tributará la bebida resultante?
- 3) Una empresa utiliza en una instalación de construcción inmobiliaria un vehículo con matrícula especial. ¿Puede utilizar como carburante gasoil que tributa mediante algún tipo de gravamen bonificado?
- 4) Una empresa española ha importado un partida de cigarrillos procedente de una fabricante norteamericano y, por defectos del producto, procede a la devolución de una parte de los mismos para que la empresa fabricante de origen proceda a su reciclado. ¿Como influyen estas actividades en el impuesto sobre las labores del tabaco?
- 5) Juan, padre de una familia compuesta por siete miembros (madre y padre y cinco hijos), vende su coche utilitario comprado tres años antes y compra un automóvil "monovolumen" de siete plazas para el uso familiar. Al adquirir el vehículo y proceder a su matriculación se le comunica por parte del concesionario la obligación de satisfacer el IEDMT. Juan considera que está exento del mencionado impuesto y os pide asesoramiento.

2. Impuestos aduaneros

Unos amigos vuestros, residentes en Barcelona, han creado de una empresa que se va a dedicar, entre otras actividades, a la importación de material audiovisual procedente de distintos países extracomunitarios. Para la realización de determinadas operaciones, os pide vuestra ayuda para obtener información en Internet sobre las siguientes cuestiones:

- 1) Las direcciones y los teléfonos de la Administración de aduana y de los recintos aduaneros de la provincia de Girona.
- 2) La lista de convenios multilaterales y bilaterales firmados por España en materia aduanera con Estados que no forman parte de la Unión Europea (convenios de intercambio de información y asistencia mutua en la lucha contra el fraude y contrabando y de asistencia técnica para el desarrollo y modernización de las aduanas).
- 3) El concepto y la función de la clasificación arancelaria.
- 4) La localización en España de las zonas francas y los depósitos francos.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. b, 2. a, 3. b, 4. c, 5. c, 6. b, 7. b, 8. a, 9. a, 10. a, 11. a, 12. b, 13. a, 14. c, 15. c, 16. b, 17. c, 18. b, 19. c, 20. b .

Casos prácticos

1. Impuestos especiales

1) El art. 21.1 LIIEE declara exenta la fabricación e importación de alcohol y bebidas alcohólicas que se destinen a la producción de vinagre (producto clasificado en el código NC 2209). Los requisitos necesarios para la aplicación de esta exención se contienen en el art. 53 RIIEE: inscripción registral; expedición por la oficina gestora de la tarjeta de suministro a los efectos de su presentación a los proveedores o, en su caso, ante la aduana; prestación de una garantía por un importe del 1,5% de las cuotas correspondientes al alcohol y bebidas alcohólicas recibidas en el año anterior o, en su caso, de las cantidades que se prevea recibir en un año; sujeción al régimen de intervención del art. 48 RIIEE; circulación directa desde el establecimiento proveedor hasta el establecimiento de destino con indicación del correspondiente documento de acompañamiento de que se trata de alcohol destinado a ser marcado en destino; presentación de un escrito a la oficina gestora comunicando distintas informaciones del proveedor, del producto y del proceso de producción de vinagre que se va a iniciar; y llevanza de una cuenta o registro que refleje el movimiento y utilización del alcohol y bebidas alcohólicas recibidas, así como del vinagre obtenido.

Sin embargo, el mismo art. 21 LIIEE especifica que la aplicación de esta exención, en los casos de utilización de alcohol destilado de origen agrícola, queda condicionada a que dicho alcohol lleve incorporado, como marcador, vinagre de alcohol con cumplimiento de las condiciones y los porcentajes exigidos en el art. 53.5 RIIEE. En concreto, se indica que el alcohol destilado de origen agrícola deberá llevar incorporado vinagre de alcohol en la proporción necesaria para que el contenido sea como mínimo de 6 kilos de ácido acedo por 100 litros de alcohol puro, a la temperatura de 20° centígrados.

2) De acuerdo con el art. 27.1 LIIEE, el ámbito objetivo del impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

Los requisitos que debe cumplir cualquier bebida para estar comprendida en el ámbito referido vienen detallados en los números 2 a 5 del mismo art. 27 LIIEE. En todos ellos se exige que el alcohol contenido en la bebida proceda de fermentación. Por tanto, si consideramos en el supuesto planteado que una parte de la graduación alcohólica de la bebida contenida se debe al producto aromático utilizado que contiene alcohol no fermentado la bebida resultante no puede quedar sujeta al impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, sino en el impuesto sobre productos intermedios o en el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, en función de su respectivo ámbito objetivo definido en los arts. 31 y 36 LIIEE.

Si, por el contrario, el alcohol utilizado en el producto aromatizante hubiera sido obtenido mediante un proceso de fermentación, la bebida obtenida tributaría en el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, siempre y cuando la graduación de la misma no superara los límites previstos en el art. 27 LIIEE. A estos efectos, es importante señalar que no debería tenerse en cuenta el alcohol que pudiera contener el producto aromatizante añadido en la elaboración de la bebida fermentada, con fines distintos a los de aumentar su grado alcohólico, entendiéndose cumplida esta condición cuando dicho grado no experimente un incremento superior a 0,5 puntos porcentuales como consecuencia de la incorporación de tales aromatizantes, y cuando el grado adquirido de la bebida resultante no exceda de 14 por 100 vol. (art. 64 RIIEE).

3) El gasoil bonificado goza de una tarifa impositiva diferenciada del gasoil para uso general, según establece el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª dispuesta en el art. 50.1 LIIEE (78,71 euros por 1.000 litros, frente a los 307 euros por 1.000 litros del gasoil para uso general). No obstante, el ámbito de aplicación de esta tarifa reducida es también reducido, y se halla regulado en el art. 54.2 LIIEE. Este último precepto establece que el uso del gasoil bonificado está autorizado en todos los motores, salvo los siguientes: motores utilizados en la propulsión de aparatos autorizados para circular por vías y terrenos públicos, incluidos los vehículos especiales, con la excepción de los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, la ganadería y la silvicultura; motores utilizados en la propulsión de aparatos que por sus características sean susceptibles de circular por vías o terrenos públicos como vehículos distin-

tos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización; y motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

Así, pues, a pesar que el vehículo del supuesto se considera un vehículo especial, es apto para circular por vías y terrenos públicos y no se emplea en la agricultura, la ganadería o la silvicultura. En consecuencia, este vehículo no puede utilizar como carburante el gasoil bonificado.

4) El art. 62 LIIEE reconoce a la empresa que procede a la devolución de los cigarrillos a fábrica de origen para su reciclado el derecho a la devolución de las cuotas del impuesto especial sobre la Labores del Tabaco previamente satisfecho.

Para ello, la empresa beneficiaria de esta medida debe cumplir los requisitos procedimentales dispuestos en el art. 124 RIIE, que en síntesis son los siguientes: presentación por la empresa de una solicitud de la aplicación del beneficio a la oficina gestora correspondiente al domicilio fiscal del establecimiento donde se encuentran las labores, indicando unos determinados extremos; resolución de la oficina gestora de la solicitud, tras efectuar las comprobaciones que estime oportunas, autorizando, en su caso, la devolución de las labores del tabaco a la fábrica o depósito fiscal señalada en la solicitud y determinando la cuota a devolver; comunicación de esta autorización a la oficina gestora correspondiente al establecimiento de destino; cargo en la contabilidad del depositario autorizado de las labores del tabaco entradas, quien podrá deducir el importe de la cuota cuya devolución se ha acordado de la cuota correspondiente al período impositivo en que ha tenido lugar la entrada de las labores devueltas, y entrega del importe de la devolución al solicitante de la misma.

5) Las familias calificadas de numerosas gozan de una reducción del 50% de la base imponible del IEDMT si cumplen los requisitos del art. 66.4 LIIEE. Podríamos a decirle a Juan que, en su caso, no será aplicable esta bonificación tributaria porque no cumple con todos estos requisitos.

En concreto, los requisitos que sí cumple la adquisición y matriculación de Juan son tres: el vehículo tiene una capacidad homologada de 7 plazas, esto es, no inferior a 5 plazas y no superior a 9, incluida en ambos casos la del conductor; el vehículo se destina al uso exclusivo de una familia calificada de numerosa conforme a la normativa vigente; y la primera matriculación definitiva del vehículo tiene lugar a nombre de uno de los padres;

No obstante, la reducción en la base imponible no es predicable a la matriculación del monovolumen de Juan porque la operación no se realiza al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo (el vehículo utilitario fue matriculado sólo tres años antes). Únicamente no es necesario esperarse a cumplir el mencionado plazo si el motivo de la nueva matriculación (en este caso, del monovolumen) fuera la declaración de siniestro total del vehículo (en este caso, el utilitario) debidamente acreditada.

En el caso de haber el requisito temporal de 4 años entre las dos matriculaciones, y siempre que Juan no procediera a transmitir el monovolumen durante el plazo de cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación, este sujeto hubiera podido solicitar la aplicación de la reducción. Esta reducción, en todo caso, está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria en la forma que se determina reglamentariamente (arts. 135 a 137 RIIEE), siendo además necesaria también la presentación ante la misma de la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa expedida por el organismo administrativo correspondiente.

2. Impuestos aduaneros

Entrando en la página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (www.aeat.es), podemos encontrar múltiples elementos informativos y mecanismos de asistencia al contribuyente en la sección de aduanas e impuestos especiales. En concreto, los datos que hacen falta a nuestros amigos son los siguientes:

1) Las direcciones y los teléfonos de la Administración de Aduana y de los Recintos Aduaneros de la provincia de Girona son los que siguen:

	Dirección	Teléfono
Dependencia Provincial de Girona	Ctra. Nacional II, s/n.17700 La Jonquera	972 55 40 00
La Jonquera Cód. Admón.: 1741	Ctra. Nacional II, s/n. 17700 La Jonquera	972 55 40 00
Portbou Cód. Admón.: 1771	Estació de Ferrocarril, s/n.17497 Portbou	972 39 02 89

	Dirección	Teléfono
Palamós Cód. Admón.: 1711	Av. del Club Nautic, s/n.17230 Palamós	972 31 44 38
Vilamalla	Complejo Fito-Sanitario Ministerio de Agricultura17469 Vilamalla	972 52 54 49
Aeropuerto Girona-Costa Brava	Aeroport Girona-Costa Brava17185 Vilobí d'Onyar	972 18 66 39

2) La dimensión internacional del fraude y el contrabando es cada día mayor y exige la colaboración de las Aduanas de distintos países. Los instrumentos básicos que utiliza la Aduana española son los Convenios bilaterales, los Convenios multilaterales, y las Oficinas Regionales de Oficiales de Enlace (RILO) de la Organización Mundial de Aduanas. También participa activamente en programas OISIN y MARINFO SUR.

La lista de Convenios bilaterales y multilaterales es la siguiente:

a) Unión Europea/Otros países (incluyendo protocolos de asistencia mutua de Acuerdos de Asociación): Estados Unidos, Hong Kong, Corea, Noruega, Andorra, Canadá, Turquía, Albania, Argelia, Argentina, Armenia, Azerbaiyán, Bielorrusia, Bosnia-Herzegovina, Brasil, Bulgaria, Chile, China, Croacia, Chipre, República Checa, Egipto, Estonia, Islas Feroe, Antigua República de Yugoslavia, Antigua República de Macedonia, Georgia, Islandia, Israel, Japón, Jordania, Kazastán, Kirguiristán, Letonia, Líbano, Liechtenstein, Lituania, Malta, México, Moldavia, Marruecos, Polonia, Rumania, Federación Rusa, San Marino, República Eslovaca, Eslovenia, Suiza, Tayikistán, Turmekistán, Ucrania, Uzbekistán.

b) Multilaterales España/Otros países: Convenio entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal sobre cooperación y asistencia mutua. Convenios Nápoles y SIA (Unión Europea).

c) Bilaterales España/Otros países: Alemania, Argelia, Argentina, Austria, Estados Unidos, Francia, Italia, Marruecos, México, Noruega, Portugal, Suecia, Federación Rusa, Turquía.

d) Otros Acuerdos que aplica parcialmente el Departamento: México (blanqueo de capitales), Costa Rica (lucha contra el tráfico ilegal de drogas).

3) Para las autoridades aduaneras, información arancelaria es aquella que únicamente se refiere a la clasificación de mercancías en una nomenclatura aduanera. "Clasificar" es lo que usted hace cuando determina el código que corresponde a su mercancía en el arancel aduanero común de la Unión Europea. Este código está formado por grupos de números separados, cuatro-dos-dos (por ejemplo 8529.90.81) y dos dígitos más si es a nivel TARIC.

Si usted clasifica correctamente:

- a) No pagará más que el importe exacto de los derechos arancelarios y del IVA.
- b) Permitirá la buena gestión de las restituciones a la exportación de productos agrícolas, siempre que las otras condiciones que debe cumplir dicha operación sean satisfechas.
- c) Contribuirá a la exactitud de las estadísticas de los comercios de importación y de exportación.
- d) Comprobará si necesita una licencia o permiso para la importación o la exportación.

Si usted clasifica incorrectamente:

- a) Puede tener que pagar el importe de los derechos arancelarios y del IVA, más un interés de demora, como resultado de haber aplicado, en los 3 años anteriores, un porcentaje distinto del que le correspondía.
- b) Puede acarrearle la imposición de una sanción.
- c) Sus mercancías pueden quedar retenidas en la Aduana o incluso pueden tener que ser reexpedidas a otro lugar o ser abandonadas.

El responsable legal de que la clasificación de sus mercancías sea correcta es usted como importador o exportador, aun cuando utilice a un agente de aduanas como representante suyo ante la aduana.

El Arancel Aduanero es un reglamento (CE) donde figuran los derechos que gravan las mercancías y se recogen medidas arancelarias de carácter general que se aplican en el comercio de importación. Le recomendamos que examine el Arancel Aduanero Común de la Unión Europea ("Arancel"). Se publica anualmente en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, serie L, antes del 31 de octubre de cada año. Su entrada en vigor es el primero de enero del año siguiente al de su publicación.

El Arancel de la Unión Europea se basa en la Nomenclatura Combinada (NC) europea. Este reglamento dispone de un único anexo que es la propia "Nomenclatura Combinada". La Nomenclatura Combinada esta dividida en tres partes:

a) disposiciones preliminares

b) cuadro de derechos

c) anexos arancelarios

Las disposiciones preliminares contienen reglas de carácter general respecto a la interpretación de la nomenclatura, y a la aplicación de los derechos. El cuadro de derechos es una tabla cuya primera columna recoge el código NC, y la siguiente una breve descripción de la mercancía. La tercera columna recoge los tipos de los derechos y los demás elementos de percepción aplicables. En la última columna se recogen las unidades suplementarias que deben declararse a efectos estadísticos, además del peso en kilogramos. Los anexos arancelarios recogen productos a los que se da un tratamiento especial.

El TARIC, es un instrumento donde se recopilan disposiciones arancelarias y de política comercial de diferente origen, que incluye el arancel y la nomenclatura combinada, pudiendo consultarse a través de Internet: <https://aeat.es/aduanet>. Asimismo puede ser consultado en EUR - Lex: <http://europa.eu.int/eur-lex>

4) Las Zonas Francas que existen actualmente en España están constituidas en Barcelona, Cádiz, Vigo y Las Palmas de Gran Canaria.

Los Depósitos Francos se encuentran ubicados en: Algeciras, Alicante, Bilbao, Cartagena, Gijón, La Coruña. Las Palmas de Gran Canaria, Madrid-Aeropuerto, Málaga, Pasajes, Santander, Sevilla, Tarragona, Valencia, Villafraía (Burgos) y Zaragoza.

Glosario

adquisición intracomunitaria *f* Adquisición a título oneroso de bienes muebles que sean transportados de un país miembro de la Unión Europea al territorio de aplicación del impuesto.

comerciante minorista *m y f* Sujeto que realiza, de manera habitual, entregas de bienes muebles o semovientes sin que ni él ni terceros los hayan sometido a ningún proceso de fabricación o elaboración, y siempre que más del 80% del volumen de ventas de estos bienes durante el año anterior se haya destinado a consumidores finales.

contingente arancelario *m* Cantidad máxima de importación de un producto no comunitario con exención total de derechos en la importación, para evitar un encarecimiento de estos productos o el surgimiento de problemas de suministro en el territorio aduanero comunitario, normalmente por un tiempo determinado.

declaración sumaria *f* Acto jurídico por el que el conductor de las mercancías hace una declaración de las mercancías que introduce, en la que indica, entre otros datos, las características del medio de transporte empleado y el lugar donde se han cargado.

despacho a consumo *m* Tramitación que supone no sólo el cumplimiento de las formalidades aduaneras y el pago de los derechos de tramitación correspondientes, sino también el pago del resto de impuestos indirectos aplicables (el IVA y los impuestos especiales, cuando sea oportuno).

despacho a libre práctica *m* Declaración que confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria e implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados.

empresario o profesional *m* Persona o entidad que hace actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos, o de uno de éstos.

franquicia *f* Exoneración de gravamen de los derechos a la importación o a la exportación cuando se cumplan determinadas condiciones, de carácter objetivo o subjetivo, determinadas por el Consejo, por mayoría cualificada, y a propuesta de la Comisión.

GATT *sigla* Acuerdo general de aranceles y comercio
en general agreement on tariffs and trade.

IEC *sigla* Impuesto especial sobre el carbón.

IEDMT *sigla* Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

IIAA *sigla* Impuestos aduaneros.

IIIEE *sigla* Impuestos especiales.

importación temporal *f* Importación que permite el uso en el territorio aduanero de la Unión Europea, con exención total o parcial de los derechos de importación, y sin que estén sometidos a medidas de política comercial, de las mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas sin haber sufrido modificaciones.

impuestos especiales *m pl* Impuestos de naturaleza indirecta, cuyo objeto de gravamen es el consumo específico de determinados productos, de manera monofásica.

IPS *sigla* Impuesto sobre las primas de seguros.

IVA *sigla* Impuesto sobre el valor añadido.

IVMDH *sigla* Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos.

levantamiento de las mercancías *m* Entrega de una mercancía, por parte de las autoridades aduaneras, de acuerdo con los fines previstos en el régimen aduanero a que está sometida.

LIIEE *sigla* Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales.

LGT *sigla* Ley General Tributaria.

repercusión *f* Mecanismo por el que los sujetos pasivos del impuesto han de trasladar íntegramente las cuotas devengadas a los destinatarios de los bienes o servicios.

RIIAA *sigla* Reglamento (CEE) 450/2008, de 23 de abril, del Parlamento y del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado).

RIIEE *sigla* Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales.

TARIC *sigla* Arancel aduanero integrado comunitario.

TJCE *sigla* Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

tránsito externo *m* Régimen que permite la circulación de un punto a otro del territorio aduanero comunitario de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y otros gravámenes ni a medidas de política comercial, como también de mercancías comunitarias que sean objeto de una medida comunitaria que requiera la exportación a terceros países y por las cuales se cumplan los trámites aduaneros de exportación correspondientes.

UE *sigla* Unión Europea.

valor en la aduana *m* Con carácter general, valor de transacción, es decir, precio efectivamente pagado o pendiente de pago por las mercancías cuando éstas se vendan para ser exportadas con destino al territorio aduanero comunitario, con una serie de ajustes previstos en la normativa comunitaria.

zonas francas y depósitos aduaneros *f pl* Espacios del territorio aduanero.

Bibliografía

1. Impuestos especiales

Autores varios (1983). *Estudios sobre los Impuestos Especiales*. Madrid: IEF.

Autores varios (2000). *Impuestos Especiales: doctrina de la Dirección General de Tributos*. Madrid: Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda.

Calvo Vérguez, J. (2008). "Principales novedades introducidas en el ámbito de los impuestos Especiales por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 280)

Carrasco Parrilla, P. J. (2008). "Cláusulas antielusión en los impuestos especiales". En: M. A. Collado Yurrita; J. A. Sanz Díaz-Palacios, S. Moreno González. *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*. Madrid: Atelier.

Salgado Peñarredonda, C. (1982). *Impuestos Especiales*. Bilbao: Ciss.

Solana Villamor, F. (1994). *Manual comentado de Impuestos Especiales*. Madrid: Actualidad.

Yebra Martull-Ortega, P. (1994). *La fiscalidad del automóvil en España*. Madrid: Marcial Pons.

1.1. Impuestos especiales de fabricación

Alonso González, L. M. (1993). "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 77).

Alonso González, L. M. (1996). "Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 89).

Calvo Vérguez, J. (2003). "Impuestos Especiales: naturaleza jurídica y régimen del depósito fiscal a luz de la circulación intracomunitaria e interna. Algunas consideraciones". *Revista Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (núm. 268).

Escobar Lasala, J. J. (1991). "El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a Impuestos Especiales en 1-1-93". *Impuestos* (núm. 18).

Escobar Lasala, J. J. (1992). "Perspectiva actual de la armonización comunitaria de los Impuestos Especiales". *Aduanas* (núm. 374).

Escobar Lasala, J. J. (2006). "El Impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas". *Carta Tributaria* (núm. 11).

Ferreiro Lapatza, J. J. (1981). "Los Impuestos Especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario". *Hacienda Pública Española* (núm. 71).

Galán Sánchez, R. M. (2007). "Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria". En: Falcón y Tella, Ramón (coord.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Economía y Hacienda).

García-Herrera Blanco, C. (2007). "Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad". En: Falcón y Tella, Ramón (coord.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Economía y Hacienda).

Gimeno Ullastres, J. A. (1994). *La fiscalidad del tabaco en la CEE*. Madrid: Tallis / Civitas.

González-Jaraba, M. (2005). *Los Impuestos Especiales de ámbito comunitario (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*. Madrid: La Ley.

Herdero Sanz, M. P. (1992). "El nuevo ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos". *Impuestos* (núm. 17).

López López, H. (2007). "La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 268).

Magadán Díaz, M. (1994). "Armonización fiscal de los Impuestos Especiales. Una breve referencia a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre". *Impuestos* (núm. 15-16).

Martínez Lafuente, A. (1979). "El Impuesto sobre el Petróleo, sus derivados y similares". *Hacienda Pública Española* (núm. 61).

Olaguibel del Olmo, J. (1992). "El nuevo marco operativo de los intercambios intracomunitarios de productos objeto de los Impuestos Especiales". *Impuestos* (núm. 17).

Peña Alonso, J. L. (2009). "Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad". En: F. Becker Zuazua; L. M. Cazorla Prieto; J. Martínez-Simancas Sánchez; J. M. Sala Arquer. *Tratado de regulación del sector eléctrico*. Pamplona: Aranzadi.

Piña Garrido, D. (1993). "El hecho imponible y el devengo en el Impuesto Especial sobre Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas". *Crónica Tributaria* (núm. 66).

Sánchez Galiana, J. A. (1992). "La armonización fiscal de los Impuestos Especiales sobre las Bebidas Alcohólicas y el Alcohol contenido en otros productos". *Palau 14* (núm. 16).

Solana Villamor, F. (1992). "La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales". *Carta Tributaria* (núm. 160-161).

Solana Villamor, F. (1995). "Novedades del Reglamento de los Impuestos Especiales". *Carta Tributaria* (núm. 232-233).

Solana Villamor, F.; Juárez Fernández-Reyez, A. (2001). "El impuesto sobre la electricidad". *Crónica Tributaria* (núm. 12).

Solana Villamor, F.; Juárez Fernández-Reyez, A. (2002). "La utilización de los Impuestos Especiales como instrumentos de políticas extrafiscales". *Carta Tributaria* (núm. 18).

Velarde Aramayo, M. S. (1995). "El concepto de devengo en el Impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 50).

1.2. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

Blasco Arias, L. M. (2008). "El impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el régimen económico y fiscal de Canarias". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 279).

Herrera Molina, P. M. (1995). "Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria". *Impuestos* (núm. 20).

Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2009). "Reestructuración normativa del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (A propósito de la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado para 2008)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 295).

Pellín Rivas, F. (1993). "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Revista de Estudios Financieros* (núm. 123).

Ruiz-Beato, J. (1993). "Consideraciones en tomo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Impuestos* (núm. 5).

Yebra Martul-Ortega, P. (1993). "Cuestiones en tomo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte". *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 80).

1.3. Impuesto sobre las primas de seguros

Carbajo Vasco, D. (2009). "Un tributo olvidado: el impuesto sobre las primas de seguro". *Gaceta Fiscal* (núm. 290).

Cruz Padial, I. (1998). "Algunas consideraciones en torno al Impuesto sobre las Primas de los Seguros". *Tribuna Fiscal* (núm. 89).

Falcón y Tella, R. (1997). "El nuevo Impuesto sobre Primas de Seguros". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 167).

Hernando Polo, B. (1997). "Impuesto sobre las Primas de los Seguros". *Crónica Tributaria* (núm. 82/83).

Mata Sierra, M.T. (2006). "El Impuesto sobre primas de seguros a la luz de la doctrina administrativa". *Nueva Fiscalidad* (núm. 11).

1.4. Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos

Álvarez García, S. (2007). Una valoración del Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (documentos, nº 20).

Álvarez García, S.; Jorge García-Inés, M. (2008). "Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos". *Crónica Tributaria* (núm. 126).

Caamaño Anido, M. A. (2002). "Tres notas sobre el nuevo Impuesto sobre Ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 227).

Cornejo Pérez, A. (2008). "La reestructuración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 302).

López Espadafor, C. M. (2002). "Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos ante la política fiscal comunitaria". *Nueva Fiscalidad* (núm. 1).

Romero Jordán, D.; Sanz Sanz, J. F. (2003). "El Impuesto sobre las Ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos". *Hacienda Pública Española* (núm. 164).

Romero Jordán, D., Álvarez García, S., Jorge García-Inés, M. (2007). "El Impuesto sobre las ventas de determinados hidrocarburos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas". *Revista de Estudios Regionales* (núm. 78).

Serna Rodríguez, A.; Rodríguez Olivares, R. (2004). "El Impuesto sobre la Venta minorista de Determinados Hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria". *Crónica Tributaria* (núm. 110).

Serrano Antón, F. (2004). "El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en la Comunidad de Madrid: su compatibilidad con el Derecho Comunitario". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 237).

Serrano Antón, F. (2007). "El Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En particular, la competencia ejercida por la Comunidad de Madrid". En: Falcón y Tella, Ramón (coord.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Economía y Hacienda).

2. Los impuestos aduaneros

Abajo Antón, L. M. (2001). *El despacho aduanero*. Madrid: Editorial Fundación Confemetal.

Agulló Agüero, A. (1978). *La Renta de Aduanas: configuración técnico-jurídica y aspectos penales*. Madrid: IEF.

Agulló Agüero, A. (1984). "La valoración de los bienes y efectos objeto de contrabando". En: Autores varios. *Comentarios a la legislación penal. Delitos e infracciones de contrabando* (tomo III). Madrid: Edersa.

Almajano Garcés, L.; Almajano Pablos, J. J. (1992). *Derecho Aduanero*. Zaragoza: Ediciones Internacionales Universitarias.

Autores varios (1984). *La Aduana ante las Comunidades Europeas*. Madrid: IEF.

Baz Baz, M. (2005). "Valor en aduana: el principio de ventas sucesivas y la vinculación". *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (núm. 264).

Bern, P. (2006). "Los escenarios jurídicos de los frentes aduaneros: origen, valor en aduana, nomenclatura, arancel". *Quincena Fiscal* (nº 12).

Clavijo Hernández, F. (1979). "Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español". *Hacienda Pública Española* (núm. 60).

- Clavijo Hernández, F.; Mazorra Manrique de Lara, S.** (1991). "La valoración de las mercancías en la Renta de Aduanas". En: Autores varios. *Valoración en Derecho Tributario*. Madrid: IEF.
- Cortés Domínguez, M.** (1963). "Aspectos de la relación aduanera". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 51).
- Cortés Domínguez, M.** (1967). "Introducción al Derecho aduanero". *Aduanas* (núm. 160-161-166).
- De Buerba Martín, M.** (2004). *El valor en aduana en el caso de ventas sucesivas*. Madrid: Carta Tributaria (monografías, núm. 5).
- De Buerba Martín, M.** (2006). "El valor en aduana en el caso de ventas sucesivas". *Carta Tributaria* (núm. 5).
- Galero Rodrigo, S.** (1995). *Derecho Aduanero español y comunitario*. Madrid: Civitas.
- García Concejero, M.** (2005). "De las zonas y depósitos francos a los depósitos aduaneros". *Boletín ICE económico: Información comercial española* (núm. 2831).
- Garré Alcaraz, F.** (1988). *Tránsito Aduanero*. Madrid: Escuela de Hacienda Pública.
- Gascón Orive, A.** (1991). *Manual de comercio exterior*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- González Grajera, F. J.** (1988). *Procedimiento de gestión aduanera*. Madrid: Escuela de Hacienda Pública.
- Ibáñez Marsilla, S.** (2001). "Algunas cuestiones acerca del régimen de recursos en materia tributaria aduanera". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 17).
- Ibáñez Marsilla, S.** (2002). *La valoración de las importaciones. Régimen jurídico y experiencia internacional*. Madrid: McGraw-Hill.
- Márquez Márquez, A.** (1979). *Renta de Aduanas*. Madrid: Edersa.
- Márquez Márquez, A.** (1984). "Las liquidaciones tributarias aduaneras". *Crónica Tributaria* (núm. 51).
- Navarro Varona, E.** (1995). *Las reglas de origen para las mercancías y servicios en la CE, EEUU y el GATT*. Madrid: Civitas.
- Ortiz de Corripio, J.** (1975). "La valoración aduanera y su reglamentación en España". En: Autores varios. *Curso de Comercio Exterior*. Madrid: Inf. Comercial Española.
- Pelechá Zozaya, F.** (1994). *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pelechá Zozaya, F.** (1995). *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*. Madrid: Marcial Pons.
- Pelechá Zozaya, F.** (1999). *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*. Madrid: Marcial Pons.
- Pelechá Zozaya, F.** (2009). *Fiscalidad del comercio exterior. El Derecho aduanero tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Rodrigo Serradilla, F.; de la Ossa Martínez, A.** (2009). *Comentarios al Código Aduanero Modernizado*. Madrid: TARIC.
- Rodríguez Fernández, M.** (1999). *Los derechos antidumping en el derecho comunitario*. Valladolid: Lex Nova.
- Sánchez González, I.** (1973). *Acuerdos internacionales en materia de aduanas*. Madrid: Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda.
- Sánchez González, I.** (1976). *Mercado Común y Aduana española*. Madrid: IEF.
- Sánchez González, I.** (1985). "Algunos principios para una Ley Aduanera". *Impuestos* (núm. 8).

