

Impuestos especiales y aduaneros

Lluís Briansó Escofet
Lucía Esteve Blanes

PID_00181731



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Los impuestos especiales	7
1.1. Características generales y funciones de los impuestos sobre consumos específicos	7
1.1.1. Naturaleza y características principales	7
1.1.2. Armonización comunitaria	10
1.1.3. Funciones	11
1.2. Impuestos especiales de fabricación	12
1.2.1. Características comunes	12
1.2.2. Impuestos sobre alcohol y bebidas alcohólicas	13
1.2.3. Impuesto sobre hidrocarburos	16
1.2.4. Impuesto sobre las labores del tabaco	20
1.2.5. Impuesto sobre la electricidad	22
1.3. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte	23
1.4. Impuesto especial sobre el carbón	27
1.5. Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos	29
1.6. Impuesto sobre las primas de seguros	31
2. Impuestos aduaneros	35
2.1. Funciones de los impuestos aduaneros	35
2.2. La unión aduanera europea	36
2.3. La importación de mercancías y el destino aduanero	37
2.4. El arancel aduanero comunitario	40
2.5. Clasificación y codificación de las mercancías	41
2.6. Cuantificación de los derechos arancelarios	42
2.6.1. El valor en aduana	42
2.6.2. Los tipos impositivos	43
2.6.3. Minoraciones en los derechos arancelarios	44
2.6.4. Recargos en los derechos arancelarios	46
2.7. Nacimiento de la deuda aduanera	47
2.8. Proceso de importación, declaración y pago de los derechos aduaneros	48
Resumen	50
Bibliografía	53

Introducción

El origen de los impuestos especiales (II. EE.) como tales se remonta al siglo XIX, momento en el que se crea un impuesto especial sobre los alcoholes y aguardientes. Los impuestos especiales han ido evolucionando en el tiempo hasta la actualidad.

Los impuestos especiales en España se regulan con la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, así como con el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. En el ámbito comunitario, los impuestos especiales se regulan con la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE y se articula el procedimiento de control informatizado de los movimientos de productos objeto de impuestos especiales de fabricación, de modo que el procedimiento de control mediante documentos en soporte papel pasa a ser residual. Además, existen directivas específicas que hacen referencia a cada uno de los distintos grupos de tributos de esta naturaleza, fruto de la armonización comunitaria.

Por su parte, los impuestos aduaneros aparecen ligados al proteccionismo comercial que ha caracterizado la mayor parte de nuestra historia contemporánea. La transición al capitalismo en España se caracterizó por el cierre del mercado estatal a la competencia de los productos extranjeros, con los aranceles como instrumento principal. Esta tendencia no solo se mantuvo hasta el siglo XX, sino que incluso se acentuó con posterioridad a la Guerra Civil, dentro del período de la economía autárquica. El desarrollismo posterior, en los años sesenta, significó cierta apertura al exterior, pero siguieron vigentes unos altos aranceles que protegían los mercados interiores de la competencia internacional. La situación no varió hasta la entrada en la Comunidad Europea. A partir de ese momento, la política aduanera experimentó un cambio radical obligado, al quedar integrado el mercado español dentro de la unión aduanera, lo que implicaría la desaparición de las fronteras con el resto de los países comunitarios y la aplicación de la política aduanera común en relación con los demás países.

Por lo que respecta a esta política aduanera común, el primer arancel de aduanas común quedó establecido por el Reglamento (CEE) 950/1968, mientras que la norma básica reguladora de la materia en la actualidad es el Reglamento (CEE) 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario.

Enlace de interés

Podéis consultar la normativa aplicable en este módulo en el servicio de la Biblioteca UOC: Biblioteca virtual, buscador de recursos electrónicos, base de datos *La Ley*.

Objetivos

El objetivo de este módulo didáctico es el estudio de los elementos fundamentales de los impuestos especiales y aduaneros. Este objetivo general se puede desglosar en los siguientes objetivos específicos:

- 1.** Comprender las funciones de los impuestos especiales, así como el estudio de sus características principales.
- 2.** Conocer la normativa de los impuestos especiales, tanto en el ámbito nacional como europeo, analizando los parámetros de la armonización comunitaria.
- 3.** Estudiar los impuestos especiales de fabricación, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, el impuesto especial sobre el carbón, el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos y el impuesto sobre las primas de seguros. Conocer el mecanismo de determinación de la base imponible y determinar los tipos impositivos aplicables.
- 4.** Analizar las funciones de los impuestos aduaneros.
- 5.** Estudiar los fundamentos de la unión aduanera europea, en el marco de la libre circulación de mercancías en la Comunidad Europea.
- 6.** Conocer el mecanismo de funcionamiento del arancel aduanero en la importación de mercancías, su cuantificación, clasificación y codificación de la mercancía.

1. Los impuestos especiales

1.1. Características generales y funciones de los impuestos sobre consumos específicos

1.1.1. Naturaleza y características principales

Los impuestos sobre consumos específicos son tributos de carácter **indirecto** y **monofásicos** que recaen sobre consumos específicos de determinados bienes y gravan en fase única la fabricación, importación o introducción en nuestro país, procedentes del ámbito comunitario, de tales productos.

En España se regulan en la Ley de Impuestos Especiales, Ley 38/1992, de 28 de diciembre, cuyo desarrollo reglamentario se encuentra en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

A diferencia del IVA, se caracterizan por recaer sobre bienes concretos con características muy especiales, lo que los hace compatibles con el impuesto sobre el valor añadido.

Los impuestos especiales gravan el consumo, lo que justifica el régimen suspensivo, es decir, los bienes no son temporalmente gravados si el sujeto pasivo que los adquiere no los va a consumir, sino que van a ser expedidos a otro estado miembro, donde se realizará el consumo.

A diferencia del IVA, grava el consumo en una sola fase y al destinatario final.

El **hecho imponible** es la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la comunidad.

No están sujetas al impuesto las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, y las pérdidas producidas por caso fortuito o de fuerza mayor, que no excedan de los porcentajes reglamentarios.

Para que no se produzca la sujeción, es necesario que los productos se encuentren en régimen suspensivo, es decir, que no se haya producido el devengo del impuesto. El impuesto no se devengará mientras los productos no se pongan al consumo, es decir, mientras permanezcan en las fábricas en las que se han

Ejemplo

Si un bien o producto objeto de impuestos especiales se fabrica en Alemania, el hecho imponible se produce en Alemania, aunque puede ocurrir que no se haya devengado el impuesto, sino que circule en régimen suspensivo hasta su llegada a España y se devengue a su llegada, por ejemplo, al depósito de recepción.

Si se fabrica en España, el hecho imponible se produce en España, en el ámbito territorial interno.

obtenido o en lugares autorizados para almacenar productos en régimen suspensivo, denominados depósitos fiscales. De este modo se evita la aparición de costes financieros por el desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en el que se produce la puesta a consumo.

El **devengo** se produce, por norma general, ya que existen excepciones:

1) En el caso de fabricación, en el momento de salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal, o en el momento de su autoconsumo.

Ejemplo

Si una central de cogeneración, productora de energía eléctrica, suministrara energía eléctrica a una empresa hidroeléctrica, no se produciría el devengo del impuesto, ya que la energía eléctrica estaría en régimen suspensivo, sin repercusión del impuesto hasta que se suministrara al consumidor final. Si parte de la energía eléctrica fuera consumida por la propia planta, para la realización de otra de sus actividades distinta de la fabricación de energía eléctrica, se trataría de un autoconsumo, que produciría el devengo del impuesto.

2) En las importaciones, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación.

Se regulan supuestos que dan lugar a la **devolución del impuesto**. El impuesto se ha devengado en España por haberse puesto los productos a consumo, pero los productos no son consumidos en España, sino que son:

- exportados (fuera del ámbito territorial comunitario), o
- enviados a otros estados miembros:
 - Se introducen los productos en un depósito fiscal para ser enviados a otro estado miembro.
 - Se entregan los productos a receptores autorizados domiciliados en otro estado miembro.
 - Se envían o transportan los productos a personas domiciliadas en otros estados miembros en el ámbito del sistema de ventas a distancia.
 - En el país de destino soportarán la fiscalidad correspondiente, luego procede la devolución de las cuotas soportadas en España.

Son **sujetos pasivos** del impuesto en calidad de contribuyentes los siguientes:

- Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica, o con ocasión del autoconsumo.
- Las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.
- Los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.

Supuestos menos comunes

Existen otros supuestos, menos comunes, en los que se produce el devengo del impuesto: ventas a distancia, irregularidades en la circulación de régimen suspensivo, etc.

- Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos destinados a ellos.
- Los depositarios autorizados y los destinatarios registrados en los supuestos de entregas indirectas.

Pese a que se haya producido el hecho imponible, no se exigirá el impuesto, es decir, estarán exentas la fabricación e importación de productos objeto de impuestos especiales cuando se destinen:

- a entregas en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;
- a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España y a los miembros de dichas organizaciones, dentro de una serie de limitaciones;
- a determinadas fuerzas armadas de cualquier estado distinto de España, para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;
- a avituallamiento de buques y aeronaves, así como al consumo acordado entre países terceros, en materia de exención de IVA, etc., además de cumplir determinados requisitos.

La **base imponible** y los **tipos impositivos** se regularán para cada uno de los impuestos. La determinación de las bases imponibles, sin perjuicio del régimen de destilación artesanal en el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, se efectuará en régimen de estimación directa. Los tipos impositivos son específicos en general.

En la normativa específica de cada uno de los impuestos especiales, se regulan excepciones o casos concretos a las características anteriormente señaladas.

El **ámbito de aplicación** distingue entre:

- **Ámbito territorial comunitario:** constituido por el territorio de la Comunidad, con determinadas inclusiones y exclusiones. En el caso de España están incluidas Canarias, Ceuta y Melilla.
- **Ámbito territorial interno:** es el territorio en que resulta de aplicación la normativa interna española:
 - los impuestos especiales armonizados se exigirán en todo el territorio español salvo Canarias, Ceuta y Melilla (se exigen como impuestos comunitarios);
 - en Canarias son aplicables los impuestos especiales que gravan la cerveza, los productos intermedios, el alcohol y las bebidas derivadas (se exigen como impuestos españoles);

- el impuesto especial sobre la electricidad se exige en todo el territorio nacional (se exige como impuesto español).

La **repercusión** obligatoria del impuesto por parte de los sujetos pasivos produce el efecto deseado de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor. La repercusión se efectuará mediante factura o documento análogo en el que los sujetos pasivos harán constar, separadamente del importe del producto o del servicio prestado, la cuantía de las cuotas repercutidas por impuestos especiales de fabricación, consignando el tipo impositivo aplicado.

1.1.2. Armonización comunitaria

En los sistemas fiscales de todos los estados miembros de la Comunidad Europea, se exige la existencia de impuestos especiales que graven el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco, aunque los distintos estados miembros pueden introducir impuestos especiales, distintos de los anteriores, siempre que no exijan controles especiales a los intercambios comunitarios. Los ordenamientos nacionales deberán ajustarse a las directivas comunitarias. Se establecen unos tipos impositivos mínimos. Los impuestos especiales serán percibidos por el estado miembro en el que vayan a ser consumidos los productos gravados por ellos, a excepción del caso en el que un particular adquiera productos gravados por los impuestos especiales en un estado miembro y los transporte él mismo con destino a otro estado miembro para satisfacer sus propias necesidades y sin finalidad comercial alguna, en cuyo caso el impuesto especial será percibido por el estado miembro en el que se adquieran los bienes.

En el ámbito comunitario, se establece un riguroso sistema de control de la circulación intracomunitaria de productos gravados por estos impuestos, y se declara que la circulación, fuera del sistema señalado, es constitutiva de infracción sea cual sea el estado miembro en que tenga lugar o se detecte.

Junto a las directivas preexistentes 72/464/CEE y 79/32/CEE, debidamente modificadas, las siguientes directivas constituyen el marco normativo de la imposición por impuestos especiales en el ámbito comunitario: Directiva 2008/118/CE y directivas 92/83/CEE, 92/84/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 72/464/CEE, 79/32/CEE, 92/78/CEE y 2011/64/UE.

La Directiva 92/12, recientemente derogada por la Directiva 2008/118/CE, nació sobre la base de la armonización, al crearse el espacio común europeo, en el que se podía llevar a cabo la libre circulación de mercancías, personas y capitales. Los productos gravados por los impuestos especiales debían estar sujetos

en todos los estados miembros, permitiendo la libre circulación de mercancías entre los territorios de los estados comunitarios. Para ello, se puso en marcha un sistema de control de operadores y liquidación de tributos.

La directiva se inspiró en los siguientes principios:

1) Limitación de los productos armonizados. La armonización debía producirse única y exclusivamente con respecto a aquellos productos que tributasen como accisas, que en la mayoría de los países miembros son el alcohol y las bebidas alcohólicas, los hidrocarburos y las labores del tabaco. Habría sido muy difícil armonizar la gran diversidad de mercancías gravadas en todos los países.

Accisas

Accisas es la denominación que reciben los impuestos especiales en la mayoría de los estados de la Comunidad.

2) Principio de imposición en destino. Este principio se aplica a todas las operaciones de carácter comercial, y supone que el impuesto debe gravarse en el país de destino de las mercancías.

3) Creación de un sistema de operadores dentro y fuera del régimen suspensivo. Se trata de operadores, encargados de la recepción, fabricación y almacenamiento o expedición de productos en suspensión del impuesto. Deben reunir una serie de características fijadas por ley, y se requiere una autorización previa.

4) Configuración de un procedimiento comunitario de circulación de productos. Se trata de un control documental denominado documento de acompañamiento. Consiste en un documento que identifica la mercancía, el impuesto especial que recae sobre esta, el expedidor, el destinatario, el medio de transporte y las autoridades de control competentes, así como un certificado de recepción. Este documento, además de identificar la mercancía, aportará información sobre el devengo del impuesto o sobre si se encuentra en régimen suspensivo.

1.1.3. Funciones

Los impuestos especiales gravan el consumo de determinados productos, a la vez que son gravados por otro gravamen indirecto de carácter general como es el impuesto sobre el valor añadido. Este doble gravamen que recae sobre una mercancía se justifica por el coste social que genera el consumo de dichos productos. En cierto modo, se penaliza el consumo de esos bienes que, de forma directa o indirecta, se consideran perjudiciales para la sociedad, aunque la principal función de estos impuestos es la recaudatoria. Por eso, además de esta capacidad recaudatoria, destaca su finalidad extrafiscal como instrumento de políticas sanitarias, energéticas o de medio ambiente.

1.2. Impuestos especiales de fabricación

1.2.1. Características comunes

Los impuestos especiales de fabricación son impuestos **indirectos** cuyo hecho imponible representa una manifestación indirecta de capacidad económica y que recaen sobre el consumo. Son **reales**, su hecho imponible no se define en relación con una persona determinada, y **objetivos**, no tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo para determinar la deuda tributaria. Son **monofásicos**, es decir, recaen sobre el consumo de determinados bienes, y gravan en fase única su fabricación o importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial intracomunitario.

Los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica donde se han elaborado o del depósito fiscal en el que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas o depósitos fiscales, aunque dicho transporte discurra entre estados miembros distintos. Este régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en el que se produce la puesta a consumo. También hace posible la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo con destino a ciertos operadores con el fin de extender al máximo la libertad de adquisición en otros estados comunitarios.

El gravamen de los impuestos especiales recae sobre el consumidor final, aunque se permite la devolución del impuesto en determinados supuestos en los que no se realiza el consumo, como por ejemplo en el caso de la expedición del productos a otros estados miembros de la CE.

El ámbito objetivo de los impuestos especiales de fabricación, salvo el impuesto sobre las labores del tabaco, se configura en función de los códigos de nomenclatura combinada (NC). Estos códigos garantizan que el ámbito objetivo de estos impuestos sea el mismo en todo el territorio de la UE.

Códigos NC

Los códigos NC son códigos de nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2658/1987, de uso para la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos especiales.

Es una codificación internacional utilizada por casi todos los países del mundo para clasificar las mercancías a efectos del despacho aduanero.

1.2.2. Impuestos sobre alcohol y bebidas alcohólicas

La finalidad de estos impuestos es la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que se estructuran de modo que el alcohol que se destine a otros fines no sea gravado, ya sea mediante su exención o mediante determinado mecanismo de devolución del impuesto.

Artículo 20 II. EE.

El artículo 20 de la ley de II. EE. recoge las definiciones y conceptos clave para la aplicación del impuesto.

Además de las exenciones generales de los impuestos especiales, estarán exentas:

- la fabricación e importación de alcohol y de bebidas alcohólicas que se destinen a la producción de vinagre;
- las importaciones de bebidas alcohólicas conducidas personalmente por los viajeros mayores de diecisiete años procedentes de países terceros, con determinados límites, así como pequeños envíos ocasionales entre particulares, procedentes de un país tercero; y
- las bebidas alcohólicas destinadas a ser entregadas por tiendas libres de impuestos y transporte personal de equipajes que hagan viajeros que se trasladen a un país tercero.

Existe un régimen de **devoluciones** para los casos en que el alcohol se utilice en la preparación de aromatizantes, como componente de productos semielaborados, para la elaboración de productos alimentarios y bebidas analcohólicas. También se puede solicitar la devolución en el caso de devolución a fábrica o depósito fiscal, así como la destrucción del alcohol bajo el control de la Administración tributaria.

Los impuestos sobre alcohol y bebidas alcohólicas se dividen en cuatro impuestos: el impuesto sobre la cerveza, el impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas, el impuesto sobre productos intermedios y el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas.

El impuesto sobre la cerveza

El **ámbito objetivo** de la cerveza NC 2203 está integrado por la cerveza y los productos constituidos por mezclas de esta con bebidas alcohólicas, clasificados en el código NC 2206, siempre que su contenido alcohólico volumétrico adquirido sea superior a 0,5% vol.

Grado alcohólico volumétrico adquirido

El grado alcohólico volumétrico adquirido se define como el número de volúmenes de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C, contenido en cien volúmenes del producto considerado a dicha temperatura.

La **base imponible** viene expresada en hectolitros de producto acabado a temperatura de 20 °C.

Existen varios tipos impositivos en función del grado alcohólico volumétrico, según se puede observar en la siguiente tabla.

Grado alcohólico volumétrico	Tipo impositivo
No superior a 1,2 por 100 vol.	0 €
Entre 1,2 y 2,8 por 100 vol.	2,75 €
Entre 2,8 por 100 vol. y con un grado Plato inferior a 11	7,48 €
Grado Plato no inferior a 11 y no superior a 15	9,96 €
Grado Plato superior a 15 y no superior a 19	13,56 €
Grado Plato superior a 19	0,91 € por hectolitro y grado Plato

Grado Plato

El grado Plato se define como la cantidad de gramos de extracto seco primitivo de mosto original de la cerveza contenido en cien gramos de dicho mosto a la temperatura de 20°C.

El impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas

El **ámbito objetivo** del impuesto está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas (NC 2204, 2205, 2204.10¹...).

⁽¹⁾Consultad el artículo 27 de la Ley de II. EE.

A pesar de lo establecido para los impuestos especiales en general, el **devengo** con respecto al vino recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizados en la fabricación de productos no sujetos se producirá en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios.

La **base imponible** viene expresada en hectolitros de producto acabado a temperatura de 20 °C.

Con respecto a los tipos impositivos, el establecimiento de un tipo impositivo cero es fruto de la armonización comunitaria, resultado de la existencia de importantes diferencias culturales entre los estados miembros del sur y del norte de Europa. Se consiguió que el vino y las demás bebidas fermentadas, excepto la cerveza, fueran gravados por los estados miembros que así lo desearan, pero que, al igual que cualquier otro producto sujeto a impuestos especiales, estén sometidos al régimen general, tenencia, circulación y control establecidos en el ámbito comunitario.

Tipo de vino	Tipo impositivo
Vinos tranquilos	0 € por hectolitro
Vinos espumosos	0 € por hectolitro
Bebidas fermentadas tranquilas	0 € por hectolitro
Bebidas fermentadas espumosas	0 € por hectolitro

El impuesto sobre productos intermedios

Tienen la **consideración de productos intermedios** todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol., e inferior o igual al 22% vol., y que no estén comprendidos dentro del ámbito del impuesto sobre la cerveza ni del impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas (NC 2204, 2205 y 2206).

No estarán sujetos la fabricación de estos productos con las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorat y Terra Alta cuando la adicción del alcohol se efectúe en una cuantía tal que el grado alcohólico volumétrico adquirido no aumente en más del 1% vol., siempre que tal fabricación se realice cumpliendo una serie de condiciones.

La **base imponible** viene expresada en hectolitros de producto acabado a temperatura de 20 °C.

El tipo impositivo se muestra en la siguiente tabla.

Tipo de producto intermedio	Tipo impositivo
Productos intermedios con grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15% vol.	33,32 € por hectolitro
Demás productos intermedios	55,53 € por hectolitro

El impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas

Grava los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol., clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, así como los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22% vol., y el alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

Con respecto al alcohol recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de productos intermedios, no sujetos, el **devengo**, además de lo establecido para los impuestos especiales en general, se producirá en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios, sin que el régimen suspensivo pueda continuar mediante la introducción en otras fábricas o depósitos fiscales.

La **base imponible** está constituida por el volumen de alcohol puro, a temperatura de 20 °C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto de impuesto.

El **tipo impositivo** es de 830,25 euros por hectolitro de alcohol puro, aunque existen dos regímenes especiales con unos tipos impositivos distintos:

- Régimen de destilación artesanal: es un sistema simplificado al que pueden acogerse los destiladores artesanales.
- Régimen cosechero: es aplicable cuando las bebidas derivadas obtenidas en régimen de destilación artesanal se destinen directamente desde fábrica al consumo de los cosecheros, en la forma y con las condiciones que se establezcan de forma reglamentaria. Estarán **exentas**:
 - la fabricación e importación de alcohol que se destine a ser totalmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol totalmente desnaturalizado;
 - la fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, para ser utilizado después en un fin antes autorizado distinto del consumo humano por ingestión;
 - la fabricación e importación de alcohol que se destine a la fabricación de medicamentos;
 - la fabricación e importación de alcohol que se destine a usos en centros de atención médica;
 - la importación de productos clasificados en la NC distintos de 22 que contengan productos objeto del impuesto, cuando a su fabricación dentro del ámbito territorial interno le sea aplicable alguno de los supuestos de exención o de devolución establecidos en esta ley;
 - la fabricación de alcohol en centros reconocidos de forma oficial, con fines exclusivamente docentes o científicos, y
 - la fabricación e importación de alcohol que se destine, con la correspondiente autorización previa, a la investigación científica.

Lectura recomendada

Consultad los artículos 40 y 41 de la Ley de Impuestos Especiales 38/1992.

1.2.3. Impuesto sobre hidrocarburos

El impuesto sobre hidrocarburos ocupa el primer lugar, por volumen de recaudación, en el conjunto de los impuestos especiales en todos los estados miembros de la Unión Europea.

Respecto del **ámbito objetivo**, se considerarán hidrocarburos, a efectos del impuesto, los siguientes productos:

- los clasificados en los códigos NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712, 2715, 2901, 2902, 3403, 3811 y 3817;
- el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 2207.20.00, cuando se destine a un uso

Nota

La Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, elimina con efectos 2013 el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos y se integra en el impuesto sobre hidrocarburos.

como carburante, como tal o con previa modificación o transformación química, y

- los productos que se indican a continuación cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante:
 - el alcohol metílico clasificado en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilicen como tal o con previa modificación o transformación química, y
 - los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o con previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2710.20 NC 3.826.00.10 y 3.826.00.90, obtenidos a partir de aquellos.

También deberán incluirse en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes. También se incluirán aquellos hidrocarburos no previstos en los NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711 2712 y 2715, a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos, destinados a ser utilizados como combustible.

En definitiva, se somete a gravamen a los hidrocarburos que se utilicen como carburante (con fines de combustión en cualquier tipo de motor) o como combustible (con fines de calefacción), es decir, los hidrocarburos que se quemen para obtener un aprovechamiento energético. Si se les da un uso distinto al de combustible o carburante, resultará aplicable algún tipo de beneficio fiscal (no sujeción, exención o devolución).

Ejemplo

Si se adquiere etanol para utilizarlo como combustible de un vehículo, al destinarse a carburante, debería incluirse en el ámbito objetivo del impuesto pese a no tratarse de un hidrocarburo, mientras que si dicho etanol se utilizara como combustible de la calefacción de una vivienda, no entraría dentro del ámbito objetivo del impuesto.

No estarán sujetas las operaciones de autoconsumo que impliquen:

- la utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible, y
- la utilización de hidrocarburos como combustible en procesos de fabricación, en régimen suspensivo de hidrocarburos.

Los hidrocarburos ya puestos a consumo en el ámbito territorial comunitario no interno contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, así como los contenidos en contenedores especiales destinados al funcionamiento de los sistemas que equipan dichos contenedores especiales en el curso del transporte² tampoco estarán sometidos al impuesto sobre hidrocarburos en el ámbito territorial interno.

⁽²⁾Ved definiciones en el artículo 47 de la Ley de Impuestos Especiales.

La **base imponible** estará constituida por el volumen del producto objeto del impuesto, expresado en miles de litros a la temperatura de 15°, por el peso del producto, expresado en toneladas métricas, o por su poder energético, expresado en gigajulios (GJ), para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía.

El artículo 49 de la Ley de Impuestos Especiales define los conceptos clave para la aplicación de este impuesto: gasolina con plomo, gasolina sin plomo, los demás aceites ligeros, queroseno, los demás aceites medios, gasóleo, fuelóleo, gas licuado de petróleo, metano, los demás gases de petróleo y otros hidrocarburos sometidos a control.

Se entiende por:

- **uso como carburante** la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor, y
- **uso como combustible** la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción que no constituya uso como carburante.

Los **tipos impositivos** se exigirán en función de diversas tarifas y epígrafes³. En la tarifa 1.^a, se incluyen en quince epígrafes gasolinas, gasóleos, fuelóleos, gases licuados del petróleo, metanos, querosenos, bioetanol, biometanol y biodiésel, productos generalmente utilizados como combustible o carburante. La ley fija para todos estos productos uno o varios tipos impositivos, en función del uso o destino concreto.

⁽³⁾ Consultad el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales.

En caso de que estos productos vayan a tener usos distintos a los de combustible o carburante, la ley dispone que los adquirentes de tales productos deben soportar previamente el impuesto y que después, si procede, se les reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas soportadas.

La Ley de II. EE. incluye todos los demás hidrocarburos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto en los diecinueve epígrafes de la tarifa 2.^a. Normalmente se trata de productos que no se utilizan como combustible o como carburante ni es previsible que lo hagan con el fin de evadir el impuesto, habida cuenta de sus elevados precios en relación con su rendimiento energético, aunque existen unos pocos que sí podrían ser utilizados como combustible o carburante, con el consecuente riesgo de evasión fiscal. Por este motivo se establece un gravamen sobre ellos, cuyo tipo impositivo será exigible solo en el caso de que estos productos se utilicen como combustible o como carburante.

Los productos incluidos en esta segunda tarifa que los usuarios declaren que no van a ser utilizados como combustible o carburante pueden ser adquiridos directamente con exención del impuesto.

Ejemplo

Tarifa 1.^a, epígrafe 1.5. Fuelóleos: 13,43 euros/tonelada.

Tarifa 2.^a, epígrafe 2.11. Aceites pesados y preparaciones clasificados, con independencia de su destino, en el código NC 2710.00.99: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Si un aceite pesado destinado a un uso como lubricante, clasificado en el epígrafe 2.11, se destinara a un uso como combustible de calefacción, el tipo impositivo sería el del epígrafe 1.5 correspondiente al fuelóleo.

Con respecto a las **exenciones** y **bonificaciones**, además de los supuestos generales de exención, la Ley de II. EE.⁴ establece que estarán exentas, con las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

⁽⁴⁾Artículo 51 de la Ley de II. EE.

- la fabricación e importación de gas natural y de los productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 2.^a para fines distintos a los de combustible y carburante;
- la fabricación e importación de hidrocarburos destinados a:
 - su utilización como carburante en la navegación aérea o marítima, a excepción de la navegación privada de recreo,
 - la producción de electricidad en centrales eléctricas, a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas,
 - su utilización como carburante en el transporte por ferrocarril, y
 - su utilización en la construcción, modificación y pruebas de aeronaves y embarcaciones, etc.
- la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos pilotos para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, sin que pueda extenderse a otros productos con los que se pudieran utilizar mezclados;
- la importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de los turismos, vehículos automóviles industriales y de contenedores de usos especiales, con un máximo de doscientos litros.

Además de estas exenciones, la normativa comunitaria permite la aplicación de unos tipos reducidos para usos específicos que determinará la ley, entre los que se encuentran, además de los tipos reducidos para el gasóleo bonificado (requerirá autorización y se deberá acreditar la condición como tal ante el proveedor), los establecidos para el gas licuado del petróleo, para el metano, queroseno, aceites medios e hidrocarburos gaseosos.

Se reconocerá el derecho a la **devolución** de las cuotas satisfechas por el impuesto, además de lo establecido de forma general para los impuestos especiales, en los siguientes supuestos:

- el consumo, directo o indirecto, de productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 1.^a, excepto el gas natural, en usos distintos a los de combustible y carburante, por parte de los titulares de explotaciones industriales;
- el avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo;
- la utilización de productos objeto del impuesto en proyectos pilotos para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, y
- la devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados.

Igualmente, se regula la **devolución parcial por el gasóleo de uso profesional**, mediante la cual los titulares de los vehículos citados a continuación que cumplan los requisitos establecidos tendrán derecho a una devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos satisfecho o soportado respecto el gasóleo de uso general que hayan utilizado como carburante en el motor de aquellos:

- vehículos a motor o conjuntos de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, y con un peso máximo autorizado de 7,5 toneladas;
- los vehículos a motor destinados al transporte de pasajeros, y
- los taxis.

Los titulares de los vehículos expuestos deberán poseer el correspondiente título administrativo que les habilite para el ejercicio de la profesión.

Respecto de la devolución parcial del gasóleo empleado en la agricultura y ganadería, se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre hidrocarburos satisfechas o soportadas por los agricultores con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que haya tributado al tipo de epígrafe 1.4 del artículo 50.1 de la Ley de II. EE., que hayan efectuado durante el año anterior⁵.

1.2.4. Impuesto sobre las labores del tabaco

Sobre el **ámbito objetivo**, tienen la consideración de labores del tabaco⁶:

Devolución de las cuotas

Para el cálculo de la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto sobre hidrocarburos, consultad el artículo 52. bis de la Ley de II. EE.

⁽⁵⁾Ved el artículo 52. ter. de la Ley de II. EE.

⁽⁶⁾Leed la definición de las labores del tabaco en el artículo 59 de la Ley de II. EE.

- los cigarros y cigarrillos,
- los cigarrillos,
- la picadura para liar, y
- los demás tabacos para fumar.

Es decir, está constituido por las labores del tabaco que se comercializa para ser fumado, de modo que el tabaco en bruto o en rama no será objeto del impuesto.

No están sujetas al impuesto la fabricación ni la importación de labores del tabaco que se destruyan bajo el control de la Administración tributaria, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente, en el interior de las fábricas y depósitos fiscales.

La **base imponible** dependerá de si el tipo impositivo que hay que aplicar es proporcional o específico. Estará constituida:

- en caso de tipos proporcionales, por el valor de las labores del tabaco, calculado según su precio máximo de venta al público en expendedurías de tabaco y timbre situadas en la península o islas Baleares, incluidos todos los impuestos;
- para la aplicación de tipos específicos, por el número de unidades.

Los **tipos impositivos** son los siguientes:

- Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos
 - Tipo proporcional: 15,8%.
 - Tipo único: 32 euros cada 1.000 unidades cuando la cuota resultante de aplicar el tipo porcentual fuera inferior.
- Epígrafe 2. Cigarrillos

Estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:

 - Tipo proporcional: 53,10%.
 - Tipo específico: 19,1 euros por cada mil cigarrillos.

Se aplicará un tipo impositivo único de 119,10 euros cada 1.000 unidades cuando la suma de las cuotas resultantes de aplicar los tipos impositivos anteriores fuera inferior.

- Epígrafe 3. Picadura para liar

Estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:

 - Tipo proporcional: 41,50%.
 - Tipo específico: ocho euros por kilogramo.

Se aplicará un tipo impositivo único de 75 euros cada kilogramo cuando la suma de las cuotas resultantes de aplicar los tipos impositivos anteriores fuera inferior.

- Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 28,40%

Respecto de las **exenciones**, están exentas la fabricación e importación de labores del tabaco que se destinen a determinadas actividades (desnaturalización para su posterior uso en fines industriales o agrícolas y la realización de análisis científicos o relacionados con su calidad) y las importaciones conducidas por viajeros y pequeños envíos ocasionales en determinadas condiciones.

Con respecto a las **devoluciones**, se puede solicitar la devolución del impuesto en caso de destrucción y la devolución para el reciclado.

1.2.5. Impuesto sobre la electricidad

El **ámbito objetivo** de este impuesto está constituido por la energía eléctrica, clasificada en el código NC 2716.

Se trata de un impuesto no armonizado, ya que en el ámbito comunitario no es obligatoria la existencia de un impuesto que grave la electricidad.

La peculiaridad del impuesto sobre la electricidad radica en que no permite su almacenaje, por lo que en el mismo momento de su producción, y dada la alta velocidad de transporte, se produce su consumo.

Son **sujetos pasivos** del impuesto, además de los generales, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso (normalmente serán las empresas comercializadoras, que no suelen ser titulares de fábricas o depósitos fiscales).

El **devengo** del impuesto, en el caso de contratos de suministro eléctrico efectuados a título oneroso, se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación.

Se realiza una regulación exhaustiva de los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica, al no tratarse de un impuesto armonizado en el ámbito comunitario.

El artículo 64 de la ley establece las definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes al resto de los impuestos especiales de fabricación para la aplicación del impuesto.

Lectura recomendada

Consultad el artículo 61 de la Ley de II. EE.

La **base imponible** estará constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que supondría la base imponible del impuesto sobre el valor añadido entre personas no vinculadas.

El **tipo impositivo** es del 4,864%, sin perjuicio de que las cuotas resultantes por la aplicación del impuesto no puedan ser inferiores a las siguientes cuantías:

- 0,5 euros por megavatio por hora cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales (efectuados en alta tensión, y los efectuados en baja tensión con destino a riegos agrícolas), y
- 1 euro por megavatio por hora cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos.

Estarán **exentas**:

- la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones, y
- la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica de fábricas y depósitos fiscales.

1.3. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

Están sujetos al impuesto los siguientes supuestos:

- La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión. No se incluyen los vehículos que figuran en el artículo 65 de la ley, en el apartado de excepciones.
- La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente federación deportiva. La primera matriculación de motos náuticas estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora.
- La primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de aeronaves (se exceptúan, las que puedan utilizarse para trabajos agrícolas o forestales, traslado de enfermos y heridos, y aquellas cuyo peso máximo de despegue no exceda de 1.550 kilogramos.

Ejemplo

Si una planta de cogeneración suministra electricidad a una fábrica para su consumo por importe de cien mil euros, la base imponible será: $100.000 \times 1,05113 = 105.113 \text{ €}$. La cuota tributaria se determinará multiplicando el tipo impositivo: $4,864\% \times 105.113 \text{ €} = 5.112,70 \text{ €}$.

- La circulación o utilización en España de los medios de transporte anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España, dentro de los treinta días siguientes al inicio de su utilización en dicho país.

Estarán **exentas** del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España de los siguientes medios de transporte:

- Los vehículos automóviles:
 - considerados como taxis, autotaxis o autoturismos.
 - los afectos con exclusividad a la actividad de enseñanza de conductores y al alquiler (no deben cederse a personas vinculadas, ni por tiempo superior a tres meses a una misma persona, durante un periodo de doce meses consecutivos).
 - matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que no hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo con similares condiciones; además, no se permite su transmisión sin que hayan pasado al menos cuatro años desde su matriculación.
 - que sean objeto de matriculación especial⁷, en régimen de matrícula diplomática, dentro de los límites y requisitos que se fijarán reglamentariamente a nombre de misiones diplomáticas, organizaciones internacionales, etc.
- Las embarcaciones:
 - las embarcaciones y busques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora máxima no exceda de quince metros, que se dediquen efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler⁸.
 - las embarcaciones que por su configuración solo puedan ser impulsadas a remo o pala, así como los veleros de categoría olímpica.
- Las aeronaves:
 - matriculadas por el Estado, comunidades autónomas, corporaciones locales o por empresas u organismos públicos.
 - matriculadas a nombre de escuelas reconocidas oficialmente por la Dirección General de Aviación Civil y destinadas de forma exclusiva a la educación y formación de pilotos o a su reciclaje profesional.
 - matriculadas a nombre de empresas de navegación aérea.
 - matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea.

⁽⁷⁾Ved el artículo 66.1.e). de la Ley de II. EE.

⁽⁸⁾Ved el artículo 66.1.f). de la Ley de II. EE.

Algunas de las exenciones anteriormente señaladas están condicionadas al reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria y al cumplimiento de una serie de requisitos adicionales.

Con carácter general, estarán exentos del impuesto de matriculación en España, con determinados requisitos, los medios de transporte que se matriculen o se utilicen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español.

Son **sujetos pasivos** del impuesto:

- las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte;
- en los casos en que no se haya solicitado la matriculación aunque se debería haber solicitado, las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley de II. EE;
- las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado un medio de transporte con aplicación de alguno de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la Ley de II. EE. cuando se modifiquen, antes de transcurridos cuatro años desde la primera matriculación definitiva, las circunstancias o requisitos determinantes de tales supuestos de no sujeción o de exención.

Ejemplo

Si un turismo es adquirido por un minusválido, y al año siguiente lo transfiere, en este caso se incumplirá una de las condiciones de aplicación de la exención, por lo que deberá liquidarse el impuesto; en este caso, el sujeto pasivo será la persona a cuyo nombre se encuentre matriculado el vehículo.

El impuesto se **devengará**:

- en el momento en que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte;
- en los casos en los que no se haya solicitado la matriculación aunque se debería haber hecho, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo;
- cuando se modifiquen, antes de transcurridos cuatro años desde la primera matriculación definitiva, o dos años en los casos de enseñanza y alquiler, las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención. El devengo del impuesto se producirá en el momento en que se produzca la modificación de tales circunstancias o requisitos.

La **base imponible** estará constituida:

- en los medios de transporte nuevos, por el importe que constituye la base imponible del IVA;

- en los medios de transporte usados, por su valor de mercado a la fecha de devengo del impuesto⁹.
- Se aplicará una reducción del 50% de la base imponible que corresponda a vehículos destinados al uso exclusivo de familias numerosas, con sujeción a determinados requisitos.

⁽⁹⁾ Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del ITP y AJD y del ISD que estuviesen vigentes en la fecha del devengo del impuesto.

Respecto de los **tipos impositivos**, se fijan nueve epígrafes, principalmente en función de las emisiones oficiales de CO₂¹⁰.

⁽¹⁰⁾ Ved el artículo 70 de la Ley II. EE.

Los tipos aplicables serán los que fije cada comunidad autónoma de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía. En caso de que la comunidad autónoma no hubiese aprobado otros tipos impositivos, se aplicarán los que se indican en la tabla siguiente.

Epígrafes	Península e Islas Baleares	Canarias	Ceuta y Melilla
1.º y 6.º	0%	0%	0%
2.º y 7.º	4,75%	3,75%	0%
3.º y 8.º	9,75%	8,75%	0%
4.º y 9.º	14,75%	13,75%	0%
5.º	12%	11%	0%

Cuando el devengo del impuesto haya tenido lugar en Ceuta y Melilla y el medio de transporte sea objeto de importación definitiva a la península, islas Baleares o Canarias, se liquidará el impuesto a los tipos impositivos resultantes de multiplicar los tipos impositivos aprobados por la comunidad autónoma o, en su caso, los de la tabla anterior, por:

- 1,00 si la importación se realiza durante el primer año.
- 0,67 si la importación se realiza durante el segundo año.
- 0,42 si la importación se realiza durante el tercer o cuarto año.

La **base imponible** será el valor en aduana del medio de transporte.

Cuando el devengo del impuesto haya tenido lugar en Canarias y el medio de transporte sea objeto de introducción definitiva en la península e islas Baleares dentro del primer año siguiente a la realización del hecho imponible, se deberá liquidar la diferencia de los tipos impositivos entre la comunidad autónoma en la que se introduce y el aplicable en Canarias, siendo la base imponible el valor del medio de transporte en el momento de la introducción.

1.4. Impuesto especial sobre el carbón

La ley define su **hecho imponible** como la puesta a consumo de carbón en el ámbito territorial definido. Fue introducido en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, y la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, procede a la transposición de los aspectos de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. La amplia delimitación negativa del gravamen del impuesto, efectuada a través de los supuestos de no sujeción y exención previstos, hacen que el impuesto no represente, con carácter general, una carga tributaria efectiva para el carbón consumido en España.

La puesta a consumo que constituye su hecho imponible comprende las siguientes operaciones:

- La primera venta o entrega de carbón efectuada tras su producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria. En el caso de empresarios que destinen el carbón a su reventa dentro del ámbito territorial del impuesto –que, como veremos, tienen exenta su adquisición–, se considerará como primera entrega la que realicen estos.
- El autoconsumo, considerando como tal la utilización o consumo realizado por sus productores, extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o por los empresarios revendedores antes citados.

Se establece la presunción de que el carbón ha sido objeto de puesta a consumo cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido.

Se prevén dos supuestos de no sujeción:

- Las ventas o entregas que impliquen su envío directo a un destinatario fuera del ámbito territorial del impuesto. Para la aplicación de este supuesto, en el caso de que el destino sea un territorio comunitario distinto a España –según la definición que de este territorio hace la propia ley–, el empresario deberá poder acreditar que el receptor es una empresa registrada al efecto en otro estado miembro y que el carbón ha sido recibido por esa empresa. En el caso de que el envío se destine a un lugar fuera de territorio comunitario, se deberá acreditar la exportación con la correspondiente documentación aduanera.
- El autoconsumo efectuado por productores y extractores dentro de las instalaciones de producción o extracción y directamente vinculado a estas actividades.

En cuanto a las **exenciones**, se prevén las siguientes:

Directiva 2003/96/CE

Con anterioridad a la Directiva 2003/96/CE, y en relación con los productos energéticos, solo se regulaban en el ámbito comunitario los impuestos especiales sobre hidrocarburos, mediante las directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE. La directiva parte de la consideración de que la falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos a los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.

- La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen el carbón a su reventa en el territorio español o a su envío fuera de este ámbito territorial, cumpliendo los requisitos que se han comentado para la no sujeción.
- La puesta a consumo destinada a los siguientes usos: producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor; reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos; procesos mineralógicos; combustible en el ámbito del consumo doméstico y residencial; cualquier otro uso que no suponga combustión.

En general, el **devengo** del impuesto se produce en el momento de la puesta del carbón a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

El **tipo de gravamen** se define como tipo específico –es decir, que no recae sobre un valor sino sobre unidades físicas–, referido al poder energético del carbón, expresado en gigajulios (GJ). En concreto, es de 0,15 euros por gigajulio.

Los **sujetos pasivos** son los productores, extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios, y empresarios revendedores, que realicen las operaciones sujetas. Estos sujetos deberán repercutir, salvo no sujeción o exención, el importe de las cuotas devengadas. Dicha repercusión, cuando la operación deba documentarse en factura o documento equivalente, se efectuará en el propio documento de forma separada al resto de los conceptos, mientras que si se trata de una operación exenta o no sujeta se deberá indicar el precepto de la ley en la que se basa la exención o no sujeción.

En cuanto a la **gestión** del impuesto, los sujetos pasivos están obligados a efectuar declaraciones trimestrales, pagando la correspondiente deuda tributaria, así como una declaración resumen anual.

Ejemplo

La empresa Carboenergetic, S. A. ha importado trescientas toneladas de antracita de Rusia, con un poder energético de 28 GJ por tonelada, que tiene los siguientes destinos:

- venta y envío directo a una filial establecida en Marruecos: 29 toneladas;
- venta a Districarbo, S. L., que se dedica a la reventa dentro del territorio español: 70 toneladas;
- venta a una central de térmica: 200 toneladas, y
- no puede justificar el destino de la tonelada restante.

La aplicación del impuesto correspondiente a cada destino de los citados será:

- no sujeto, por enviarse directamente fuera del ámbito territorial;
- exento, por venderse a un empresario que lo revende dentro del territorio español;
- exento, por ser una puesta a consumo destinada a la producción de energía eléctrica;
- se presume su puesta a consumo y no puede acreditarse ningún supuesto de no sujeción ni de exención. Por lo tanto, la cuota será la siguiente: $1 \text{ Tm} \times 28 \text{ GJ/Tm} \times 0,15 \text{ €/GJ} = 4,20 \text{ €}$.

1.5. Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos

Este impuesto grava el consumo de determinados hidrocarburos. Fue creado por la Ley 24/2001, con efectos desde 1 de enero del 2002. Según la exposición de motivos de dicha ley, se establece en el marco del modelo de financiación de las comunidades autónomas y su recaudación debe quedar afectada a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medioambientales.

De acuerdo con la Ley 22/2009, que regula el régimen de financiación de las comunidades autónomas, se cede a estas la totalidad del rendimiento obtenido por el impuesto, así como determinadas competencias normativas, incluyendo la fijación de los tipos de gravamen dentro de unas bandas determinadas.

Su **ámbito de aplicación territorial** abarca la totalidad del territorio español, con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

Por su parte, los productos que integran su ámbito objetivo son los siguientes, según la diferenciación que hace de ellos la propia Ley 24/2001:

- gasolinas, gasóleo, fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción;
- los hidrocarburos líquidos, distintos de los anteriores, que se utilicen como combustible de calefacción, y
- los productos distintos de los citados en el primer punto de esta enumeración y que, con excepción del gas natural, del metano, del gas licuado del petróleo, demás productos equivalentes y aditivos para carburantes contenidos en envases de capacidad no superior a un litro, se utilicen como carburante o para aumentar el volumen final de un carburante.

En relación con su **hecho imponible**, están sujetas al impuesto las ventas minoristas de los productos citados, así como su autoconsumo por parte de los sujetos pasivos del impuesto. A estos efectos, se consideran ventas minoristas las siguientes operaciones:

- las entregas destinadas al consumo directo de los adquirentes y, en cualquier caso, las efectuadas por establecimientos de venta al público al por menor –es decir, básicamente, las gasolineras– con independencia del destino que den los adquirentes al producto, y
- las importaciones y adquisiciones intracomunitarias cuando son destinadas directamente al consumo por su adquirente en un establecimiento de consumo propio.

Legalidad del impuesto

La legalidad del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos se encuentra actualmente en discusión, a raíz del dictamen emitido en mayo del 2008 por la Comisión Europea sobre su improcedencia. El motivo de ello es que se considera contrario al ordenamiento jurídico comunitario, y en concreto al artículo 3.2 de la Directiva 1992/12/CEE, que solo admite la posibilidad de que estén gravados los productos que ya están sujetos a impuestos especiales –en este caso, al impuesto sobre hidrocarburos– cuando estos tengan una finalidad específica y respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA. La Comisión considera que no se da ninguna de esas dos condiciones.

Nota

La Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, elimina con efectos 2013 el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos y se integra en el impuesto sobre hidrocarburos.

Quedan exceptuadas de gravamen determinadas **operaciones que se declaran exentas**, entre las cuales se encuentran las siguientes: las realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas; aquellas en las que el adquirente sea una organización internacional reconocida o bien fuerzas armadas; las destinadas a usos distintos a combustible y carburante por titulares de explotaciones industriales, con derecho a devolución del impuesto sobre hidrocarburos; determinados casos de usos con exención del impuesto sobre hidrocarburos, como por ejemplo la producción de electricidad; etc.

El **sujeto pasivo** del impuesto será:

- en el caso de las ventas minoristas, los vendedores;
- en el caso los autoconsumos, los consumidores, y
- en el caso de las importaciones y adquisiciones intracomunitarias antes citadas, el adquirente que consume los productos.

El **devengo** se produce, en el caso de la venta, en el momento de la puesta a disposición; en el caso del autoconsumo, en el momento en que este tenga lugar, y en el caso de las importaciones, cuando el producto queda en disposición del importador, una vez ultimado el régimen suspensivo.

Los **tipos de gravamen** se definen como tipos específicos referidos a miles de litros de producto. El tipo de gravamen total es la suma del tipo de gravamen estatal y del tipo de gravamen autonómico. El estatal viene establecido por el artículo 9.Diez de la Ley 24/2001, mientras que el autonómico puede ser regulado por la correspondiente comunidad dentro de los límites establecidos en el artículo 52 de la Ley 22/2009 antes citada.

Se han previsto supuestos en los que es posible solicitar **devoluciones parciales del impuesto pagado**:

- **Gasóleo de uso profesional.** Las comunidades autónomas que hayan fijado un tipo de gravamen autonómico para el gasóleo de uso general pueden prever la posibilidad de devolución total o parcial del impuesto resultante correspondiente a determinados vehículos de transporte de mercancías por carretera o transporte de viajeros y taxis.
- **Gasóleo agrícola.** En Cataluña se ha previsto, con efectos desde 1 de enero del 2010 (Ley 26/2009, DA 5.ª), la posibilidad de que los agricultores y ganaderos soliciten la devolución parcial del impuesto, por el importe resultante de aplicar el tipo de seis euros por mil litros sobre una base constituida por el volumen efectivamente utilizado multiplicado por el coeficiente 0,998.

Ejemplo

Un transportista profesional ha adquirido durante el segundo trimestre del 2012 un total de ciento cuarenta mil litros de gasoil de uso general en estaciones de servicio de la

Comunidad Valenciana. A efectos de determinar la cuantía soportada por este impuesto, son relevantes los siguientes datos:

- El tipo estatal para gasóleo de uso general es de 24 euros por 1.000 litros.
- El tipo autonómico establecido en la Comunidad Valenciana con efectos a partir de 10 de enero del 2012 es de 48 euros por 1.000 litros.
- Asimismo, la Comunidad Valenciana ha establecido el tipo de devolución del gasoil de uso profesional, con efectos entre 10 de enero y 31 de diciembre del 2012, en 48 euros por 1.000 litros.

El importe repercutido al transportista por las estaciones de servicio será:

$$(24 \text{ €/1.000 l} + 48 \text{ €/1.000 l}) \times 140.000 \text{ l} / 1.000 \text{ l} = 10.080 \text{ €}$$

Por su parte, la devolución a la que tendrá derecho será:

$$48 \text{ €/1.000 l} \times 140.000 \text{ l} / 1.000 \text{ l} = 6.720 \text{ €}$$

En cuanto a las **obligaciones** de los sujetos pasivos, las principales son las siguientes:

- Repercutir el impuesto. En los casos en que haya que emitir factura, la repercusión deberá hacerse en este documento de forma separada del resto de los conceptos, aunque la Administración tributaria podrá autorizar que sea suficiente incluir la expresión alusiva a que el impuesto está incluido en el precio, especificando el tipo de gravamen.
- Presentar y liquidar la declaración trimestral por vía telemática, incluyendo las cuotas devengadas y, en su caso, las operaciones exentas. Deben presentarse tantas declaraciones como comunidades autónomas en las que se haya producido el devengo del impuesto.

1.6. Impuesto sobre las primas de seguros

Grava las primas pagadas por determinadas operaciones de seguro y capitalización. Fue creado por la Ley 13/1996, con efectos desde el 1 de enero de 1997, con el fin, según la exposición de motivos de dicha ley, de adecuar el sistema impositivo español con el de la Unión Europea. Hay que tener en cuenta que estas operaciones no resultaban gravadas por ningún impuesto indirecto y, en particular, no lo están por el impuesto sobre el valor añadido, ya que, pese a estar sujetas a este impuesto, están exentas de él.

Constituye el **hecho imponible** del impuesto la realización de operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial a las que se refiere el artículo 3 de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados – cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004–, que se entiendan realizadas en el ámbito espacial del impuesto y concertadas por entidades aseguradoras que operen en España.

Operaciones

Las operaciones a las que se refiere el artículo 3 de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados son:

- a) las actividades de seguro directo de vida, de seguro directo distinto del seguro de vida y de reaseguro;
- b) las operaciones de capitalización basadas en técnica actuarial que consistan en obtener compromisos determinados en cuanto a su duración y a su importe a cambio de desembolsos únicos o periódicos previamente fijados;
- c) las operaciones preparatorias o complementarias de las de seguro o capitalización que practiquen las entidades aseguradoras en su función canalizadora del ahorro y la inversión, y
- d) las actividades de prevención de daños vinculadas a la actividad aseguradora.

El **ámbito territorial** del impuesto es el territorio español. A estos efectos, se entienden realizadas en territorio español las operaciones en las que sea España el estado de localización del riesgo o compromiso, según lo previsto en el Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o, en defecto de normas específicas de localización según dicha ley, cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de una actividad cuya sede radique en el citado territorio o tenga en él un establecimiento permanente o el lugar de su domicilio.

La tributación por el impuesto resulta delimitada en sentido negativo por los supuestos de no sujeción y las exenciones. En cuanto a los primeros, están **no sujetas** al impuesto las operaciones derivadas de los conciertos que las entidades aseguradoras establezcan con organismos de la Administración de la Seguridad Social o con entidades de derecho público que tengan encomendada, de conformidad con su legislación específica, la gestión de algunos de los regímenes especiales de la Seguridad Social.

Por su parte, las **exenciones** previstas son las siguientes:

- las operaciones relativas a seguros sociales obligatorios y a seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos a los planes y fondos de pensiones;
- las operaciones relativas a seguros sobre la vida;
- las operaciones de capitalización basadas en técnica actuarial;
- las operaciones de reaseguro;
- las operaciones de seguro de caución;
- las operaciones de seguro de crédito a la exportación y las de seguros agrarios combinados;
- las operaciones de seguro relacionadas con el transporte internacional de mercancías o viajeros;
- las operaciones de seguro relacionadas con buques o aeronaves que se destinan al transporte internacional, con excepción de los que realicen navegación o aviación privada de recreo;
- las operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad, y

- las operaciones relativas a los planes de previsión asegurados.

La **base imponible** del impuesto está constituida por el importe total de la prima o cuota del seguro satisfecha por el tomador o un tercero, entendiéndose como tal el total de la contraprestación por las operaciones sujetas con excepción de los recargos establecidos a favor del Consorcio de Compensación de Seguros.

La cuota se determina aplicando a esta base el **tipo impositivo**, que es del 6%.

El **devengo** del impuesto se produce en el momento en que se satisfacen las primas correspondientes. Si estas se fraccionan, el devengo se produce en el momento en que se realice cada uno de los pagos fraccionados.

El **sujeto pasivo** es la entidad aseguradora que realice las operaciones que resultan gravadas por el impuesto. En el caso de entidades domiciliadas en otro estado miembro del espacio económico europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, serán sujetos pasivos, en calidad de sustitutos, los representantes fiscales de dichas entidades.

Las entidades aseguradoras tienen la obligación de repercutir el impuesto sobre las personas que contraten los seguros objeto de gravamen, ateniéndose, para ello, a la normativa reguladora del IVA. Se establece la responsabilidad solidaria del pago del impuesto para aquellos empresarios o profesionales contratantes establecidos en España en las operaciones sujetas realizadas por entidades aseguradoras domiciliadas en otro estado miembro del espacio económico europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios que no acrediten la repercusión del impuesto.

Por último, y en relación con la **gestión** del impuesto, los sujetos pasivos están obligados a efectuar declaraciones mensuales y a pagar los importe correspondientes, así como a una declaración resumen anual, todas ellas por vía telemática.

Las aseguradoras establecidas en otro estado miembro del espacio económico europeo que actúen en España en régimen de libre prestación de servicios deben nombrar a un representante fiscal establecido en este país.

Ejemplo

Daniel García tiene contratados los siguientes seguros:

- Un seguro a todo riesgo sobre su automóvil, por el que paga una prima anual de mil doscientos euros.
- Un seguro de vida, por el que paga una prima anual de novecientos euros.
- Un seguro de asistencia sanitaria, por el que paga una prima de sesenta euros mensuales.

Para determinar el importe del impuesto sobre las primas de seguro que soporta, debemos considerar que tanto el seguro de vida como el de asistencia sanitaria gozan de exención.

En cuanto al seguro del automóvil, la cuota será el resultado de aplicar el tipo del 6% sobre la base imponible, que es el importe de la cuota pagada. Es decir:

$$6\% \times 1.200 \text{ €} = 72 \text{ €}.$$

2. Impuestos aduaneros

2.1. Funciones de los impuestos aduaneros

Como sucede con todos los impuestos, los aduaneros tienen entre sus funciones la recaudatoria, ya que suponen una fuente de ingresos públicos. No obstante, esta no es su función principal, sino una finalidad secundaria de un tributo que tiene su verdadera justificación como **instrumento de la política comercial** de un estado o grupo de estados. La función recaudatoria no puede constituir por sí misma el fundamento de estos impuestos, si consideramos que carecería de sentido gravar, sin otra justificación, la capacidad de pago que se pueda poner de manifiesto con ocasión de la realización de importaciones, dado que sobre los productos importados ya recae el impuesto sobre el valor añadido y, en su caso, los impuestos especiales.

Los impuestos aduaneros forman parte de una serie de instrumentos de política comercial que básicamente tienen como efecto el aumento de competitividad de los productos interiores frente a los exteriores.

Dicho resultado se puede conseguir mediante diversos medios, como son los subsidios a los productos nacionales y a las exportaciones, las prohibiciones y cuotas a la importación, las regulaciones técnicas, sanitarias y burocráticas, etc.; pero el instrumento por excelencia para ello son los **impuestos sobre las importaciones**, cuyos efectos equivalen a los de un aumento de precio de los productos extranjeros.

Además, también forman parte de los impuestos aduaneros los **impuestos sobre las exportaciones**, mucho menos frecuentes que los que gravan las importaciones. En este caso, su función suele ser asegurar el suministro interior de productos de primera necesidad ante situaciones de escasez. La legislación de la Unión Europea prevé los derechos de exportación, pero en la actualidad no se aplican, por lo que en lo sucesivo nos referiremos básicamente a los derechos sobre importaciones.

IVA en las importaciones

En el caso español, las importaciones forman parte del hecho imponible del IVA, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el devengo del impuesto se establece en el artículo 77. Uno de esa misma ley, precisamente "en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación".

En definitiva, los impuestos sobre importaciones son instrumentos proteccionistas, y su justificación nos lleva a la vieja discusión entre librecambismo y proteccionismo, cuyos argumentos teóricos fueron formulados ya en el desarrollo inicial de lo que entendemos por ciencia económica.

De forma sintética, podemos decir que los partidarios del **proteccionismo** consideran necesaria en ocasiones la protección de la industria nacional, sin la cual esta no puede desarrollarse frente a una competencia internacional que solo beneficia a los países más competitivos y que, además, genera desequilibrios en la balanza comercial. Frente a esto, las tesis del **librecambismo** hacen hincapié en que la división internacional del trabajo y la competencia internacional generan una mayor productividad, mejoran la tecnología y reducen los precios, de lo que se beneficia la economía mundial en su conjunto. Pese a que las tesis librecambistas parecen haber triunfado en el ámbito teórico, su aplicación en la política real ha avanzado con altibajos en la historia reciente. Así, las guerras y la Gran Depresión provocaron una vuelta al proteccionismo en la primera mitad del siglo XX, lo que agravó el estado de la economía. Finalizada la Segunda Guerra Mundial, se fueron imponiendo las posturas favorables al librecambio, lo que sin duda contribuyó a un fuerte crecimiento del comercio internacional. Con todo, a pesar de que los países desarrollados – entre ellos, los de la Unión Europea en su conjunto– defienden de forma generalizada la idea de la libertad de comercio, en la actualidad no existe ningún país sin algún grado de protección comercial.

2.2. La unión aduanera europea

Entre los fundamentos de la Comunidad Europea, según su tratado constitutivo de 1957, se encuentra la libre circulación de mercancías. De acuerdo con esto, se persigue la construcción de un mercado interior, resultado de fusionar los mercados nacionales, dentro del cual no existan impedimentos para la importación, exportación o tránsito de productos comunitarios. Para ello se establece una unión aduanera.

En el ámbito interior, la **unión aduanera** comporta para los intercambios de mercancías entre los estados miembros la eliminación de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente –por ejemplo, tasas por controles sanitarios, licencias de importación, etc.–, así como la prohibición de establecer restricciones cuantitativas.

En el ámbito exterior, para los intercambios de mercancías entre un estado miembro y un país tercero, comporta la fijación de un arancel aduanero común, con una tarifa y reglas aduaneras aplicables para todos los estados miembros en sus relaciones con países terceros.

Mercantilismo y liberalismo

A partir de finales del siglo XVIII se produce un enfrentamiento entre las tesis mercantilistas (proteccionistas), partidarias de una balanza comercial favorable, que se conseguía básicamente con elevados aranceles de aduana, y las liberales (librecambistas), cuyos máximos exponentes fueron Adam Smith, con la teoría de la ventaja absoluta, y David Ricardo, con la teoría de la ventaja comparativa, evolución de la primera. Dichas teorías proporcionan un soporte científico a las ventajas del libre comercio.

Libre circulación de mercancías

Como declaración de intenciones, en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957, se dice: “Deseando contribuir, merced a una política comercial común, a la supresión progresiva de las restricciones en los intercambios internacionales”.

Dentro de este proceso, existen dos fechas de especial relevancia para España. La primera, la de 1 de enero de 1986, en la que se incorpora a la Comunidad Económica Europea, con lo que se integra en la unión aduanera en el grado de desarrollo en que esta se encontraba en ese momento. La segunda, el 1 de enero de 1993, en la que entra en vigor el **Mercado Único Europeo**. A partir de esa fecha se suprimen las fronteras entre los distintos estados miembros. Con ello, en la entrada en España de mercancías procedentes de otro estado miembro ya no cabe hablar de importación, sino de adquisiciones intracomunitarias, en relación con las cuales no existe ningún tipo de control en las antiguas fronteras. De la misma manera, no hablaremos de exportación cuando queramos referirnos a una salida de mercancías españolas con destino a otro estado miembro, sino de entregas intracomunitarias.

Operaciones intracomunitarias e IVA

En el ámbito tributario, destaca el efecto de estos cambios en el IVA. Las importantes modificaciones normativas que suponen la supresión de fronteras hacen necesaria una nueva ley, la actualmente vigente Ley 37/1992, del IVA. Son especialmente relevantes la nueva regulación de las entregas y de las adquisiciones intracomunitarias y el establecimiento, para estas últimas, de un sistema sustitutivo de la tributación en aduana: el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

En congruencia con esta unificación de la política comercial de la Unión Europea, la recaudación por los impuestos aduaneros forma parte de los **recursos propios** que se integran en el presupuesto de la Unión Europea. De acuerdo con la Decisión 2007/436/CEE, Euratom, del Consejo, otros recursos propios son el basado en la renta nacional bruta de los estados y el resultante de aplicar un tipo uniforme a las bases imponibles del IVA armonizadas. Dentro de este sistema de recursos propios, los impuestos aduaneros suponen un volumen de poco más del 10%. Como veremos, la recaudación de los impuestos aduaneros la efectúan los estados por medio de sus autoridades aduaneras. Por ello, y en concepto de gastos de recaudación, los estados retienen un 25% de las cantidades recaudadas.

2.3. La importación de mercancías y el destino aduanero

Como se ha indicado, hablamos de importaciones para referirnos a la entrada de mercancías en territorio de la Unión Europea.

El correspondiente pago de los impuestos aduaneros –más frecuentemente denominados derechos arancelarios– permite la consideración de dichas mercancías como comunitarias, lo que las habilita para circular libremente entre los estados miembros sin sujeción a ningún control físico.

Territorio aduanero de la Unión Europea

En realidad, debe matizarse que el territorio aduanero de la Unión Europea no coincide con la totalidad de los territorios de los estados miembros. Así, por ejemplo, en España no forman parte de dicho territorio las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla; Canarias,

Tratado de la Unión Europea

El Tratado de la Unión Europea, también conocido como Tratado de Maastricht, firmado en dicha ciudad el 7 de febrero de 1992, entró en vigor el 1 de enero de 1993. Con él se crea la Unión Europea, que engloba las tres comunidades europeas preexistentes.

Recursos propios de la Unión Europea

Se entiende por recursos propios los ingresos destinados definitivamente a la Comunidad para financiar su presupuesto y a los que esta tiene derecho, sin necesidad de que las autoridades nacionales deban aprobarlos.

que tampoco formaba parte del territorio aduanero en el Tratado de adhesión, de 1985, se integró en él a partir de 1991.

Cuando una mercancía no comunitaria entra en territorio aduanero de la Unión Europea, se le debe dar un **destino aduanero**, que puede ser:

1) **Inclusión en un régimen aduanero** (artículo 59 a 165 del Código aduanero comunitario, aprobado por el Reglamento 2913/92 CEE del Consejo, en adelante CAC). Los regímenes pueden ser:

a) **Despacho a libre práctica**. En este caso, una mercancía no comunitaria adquiere la consideración de mercancía comunitaria, y se devengan los correspondientes derechos de importación.

b) **Tránsito externo**. Es un régimen que permite circular las mercancías no comunitarias de un punto a otro del territorio aduanero de la Unión Europea sin estar sujetas a derechos de importación.

c) **Depósito aduanero**. Supone el depósito de mercancías no comunitarias en lugares reconocidos por las autoridades aduaneras y bajo el control de estas, sin devengo de derechos de importación, mientras se decide el destino definitivo de las mercancías, momento en el cual se le aplicará el tratamiento que corresponda a ese destino.

d) **Perfeccionamiento activo**. En síntesis, este sistema permite realizar operaciones de perfeccionamiento (elaboración, montaje, reparación, transformación, etc.) sobre las siguientes mercancías y con el siguiente tratamiento:

- Mercancías no comunitarias en las que los productos resultantes sean reexportados fuera de la Unión Europea, en cuyo caso las mercancías no están sujetas a derechos de importación (sistema de suspensión).
- Mercancías despachadas a libre práctica en las que los productos resultantes sean reexportados fuera de la Unión Europea, en cuyo caso los derechos aduaneros correspondientes se reintegran o condonan (sistema de reintegro).

e) **Transformación bajo control aduanero**. Permite la importación de mercancías no comunitarias sin el pago de derechos de aduana para transformarlas en un producto que sí pagará esos derechos cuando sea despachado a libre práctica.

f) **Importación temporal**. Permite la importación de mercancías no comunitarias para ser usadas con la condición de que sean reexportadas sin haber sufrido transformación, con exoneración total o parcial, según el tipo de mercancías de las que se trate, de los derechos de importación.

g) Perfeccionamiento pasivo. Permite importar y despachar a libre práctica, con exoneración total o parcial de los derechos de importación, productos resultantes de operaciones de perfeccionamiento sobre mercaderías comunitarias exportadas temporalmente fuera del territorio aduanero comunitario.

h) Exportación. Permite la salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio aduanero de la Unión Europea pagando, en su caso, los derechos de exportación.

i) Tránsito interno. Permite la circulación de mercancías comunitarias de un punto a otro del territorio aduanero de la Unión Europea sin pago de derechos aunque para ello se efectúe parte del tránsito por el territorio de países terceros (por ejemplo, de Italia a Alemania cruzando Suiza).

2) Introducción en una zona franca o un depósito franco (artículos 166 a 181 del CAC). Son partes del territorio aduanero o locales situados en ese territorio pero separados de él en los que se considera que las mercancías no se encuentran en territorio de la Comunidad, por lo que no devengan derechos de importación, salvo incumplimiento de las condiciones previstas para ello.

3) Reexportación fuera del territorio de la Comunidad, destrucción o abandono en beneficio del erario, si lo prevé la normativa nacional (artículo 182 del CAC). Estos supuestos no suponen el devengo de los derechos de importación, como en el caso anterior, salvo incumplimiento de las condiciones previstas.

Por lo tanto, el devengo de los derechos de importación se produce, en general, en el supuesto de despacho a libre práctica o, de forma reducida, en el régimen de importación temporal con exención solo parcial.

Zonas francas

Las zonas francas son normalmente territorios adyacentes a puertos en los que las empresas pueden desarrollar su actividad gozando de los beneficios que les otorga la legislación aduanera. Son especialmente indicadas para empresas productoras que importan sus materias primas y otros componentes de países terceros y exportan gran parte de su producción, lo que les permite ahorrarse el coste de los derechos arancelarios en sus productos. Actualmente hay cuatro zonas francas en España, en Barcelona, Cádiz, Gran Canaria y Vigo.

Cabe añadir que, junto con los derechos de aduana y en el mismo momento en que estos se devenguen, por norma general se liquidará el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la mercancía importada.

Ejemplo

La empresa Motomotors, S. A. se dedica a la fabricación y comercialización de motores para motocicletas. Tiene su establecimiento situado en Sabadell. La empresa realizaba habitualmente las siguientes importaciones procedentes de Japón:

- motores para motos con destino a sus dos clientes, fabricantes de motos, ubicados en Girona y México, respectivamente, y
- piezas que utiliza para el ensamblaje de motores que vende a los mismos clientes antes citados.

Poco después sigue realizando las mismas operaciones, pero traslada su actividad a la Zona Franca de Barcelona.

El devengo de los correspondientes impuestos sobre importaciones se produce de la siguiente forma:

- Motores vendidos al cliente de Girona: su destino es el despacho a libre práctica, que producirá el devengo de los derechos de importación.
- Motores vendidos al cliente de México: el hecho de que las mercancías se destinen a la reexportación supone que no se devengan los derechos de importación.
- Piezas destinadas a motores vendidos al cliente de Girona: su destino es el despacho a libre práctica, que producirá el devengo del impuesto.
- Piezas destinadas a motores vendidos al cliente de México: dado que el destino de las piezas es realizar operaciones de perfeccionamiento, cuyos productos resultantes se exportarán fuera de la Unión Europea, podrá solicitarse la aplicación del régimen de perfeccionamiento activo por el sistema de suspensión, lo que implicará que la mercancía no esté sujeta a derechos de importación.

En el caso de que las operaciones se desarrollen desde el establecimiento situado en la Zona Franca, hay que indicar que la introducción en dicha zona no supone, salvo incumplimiento de las condiciones previstas, el devengo de los derechos de importación, que se producirá, en su caso, según el destino de las mercancías cuando se produzca la salida de la zona franca. En concreto:

- Motores vendidos al cliente de Girona: la salida de la zona franca implicará necesariamente el despacho a libre práctica, que producirá el devengo del impuesto.
- Motores vendidos al cliente de México: significa la reexportación fuera del territorio de la Unión Europea, sin haber llegado a ser consideradas mercancías comunitarias y, por lo tanto, sin pago de los derechos de importación.
- Piezas destinadas a motores vendidos al cliente de Girona: la salida de los motores fabricados implicará el despacho a libre práctica, que producirá el devengo del impuesto.
- Piezas destinadas a motores vendidos al cliente de México: las piezas no llegan a ser consideradas mercancías comunitarias por exportarse como parte de los motores fabricados, por lo que no se devengan los derechos de importación.

2.4. El arancel aduanero comunitario

El arancel aduanero constituye un pilar básico de la política comercial de un país. En el caso de la Unión Europea, como se ha comentado, se ha establecido un tratamiento común aplicable a las relaciones comerciales de cualquier estado miembro con países terceros, cuyo instrumento de regulación es el **arancel aduanero comunitario** (en adelante, AAC). El mantenimiento y gestión de este arancel compete a la Unión Europea, que ostenta la titularidad de su representación internacional. Los estados miembros, como tales, deben aplicar el arancel, sin posibilidad de modificarlo de forma unilateral.

De acuerdo con los artículos 20 y 21 del CAC, el AAC comprende:

- la nomenclatura combinada y cualquier otra que añada subdivisiones a esta, como sucede, por ejemplo, con la tarifa integrada de aplicación (en adelante, TARIC);
- los tipos y demás elementos de los derechos de aduana y demás gravámenes de importación;

- las medidas arancelarias adoptadas bilateralmente mediante acuerdos preferenciales o de manera unilateral;
- las medidas autónomas de suspensión que prevean la reducción o exención de derechos de importación aplicables a determinadas mercancías, y
- las demás medidas arancelarias previstas por otras normativas comunitarias, como por ejemplo los derechos *antidumping* o antisubvenciones.

2.5. Clasificación y codificación de las mercancías

El punto de partida para determinar los impuestos sobre la importación aplicables a unas determinadas mercancías es establecer su correcta clasificación arancelaria, ya que los tipos aplicables y los demás elementos de los derechos varían según el tipo de mercancía.

Además, se establecen otras medidas de control para determinadas mercancías a partir de su clasificación, como la necesidad de autorización o las prohibiciones.

La base del sistema de codificación en la Unión Europea es la **nomenclatura combinada**, que responde a esta necesidad de clasificación de las mercancías tanto a efectos arancelarios como estadísticos. Esta nomenclatura se basa en la estructura del **Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías**.

La necesidad de articular determinadas medidas comunitarias de carácter específico hace que, en ocasiones, el grado de detalle contenido en la nomenclatura combinada no sea suficiente, por lo que se crean subdivisiones complementarias que se incluyen en el **TARIC**. Así pues, la clasificación del TARIC es la más detallada e incluye la de la nomenclatura combinada, que a su vez incluye la del sistema armonizado.

Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías

El Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías fue elaborado en 1983 bajo el auspicio de la Organización Mundial de Aduanas, y es la nomenclatura aduanera utilizada como referente en el comercio exterior del todo el mundo. Se estructura en forma de árbol de clasificación progresiva, partiendo de las materias primas y avanzando según el estado de elaboración, materia constitutiva y uso.

Consultas del TARIC

La Comisión Europea ha puesto en marcha un sistema de consultas del TARIC a través de Internet que muestra los tipos impositivos aplicables y otras medidas, según el código de las mercancías y el país de origen. Puede consultarse a través del siguiente enlace: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=es

Codificación del TARIC

La codificación del TARIC se realiza mediante la asignación a un determinado tipo de mercancía de diez dígitos (a los que pueden añadirse tres más), que corresponden a:

- el primer y segundo dígitos, al capítulo;
- el tercer y cuarto dígitos, a la partida;
- el quinto y sexto dígitos, al sistema armonizado;
- el séptimo y octavo dígitos, a la nomenclatura combinada, y
- el noveno y décimo dígitos, al TARIC.

Ejemplo

Los artículos del anterior ejemplo (motores para motos y piezas para dichos motores) corresponden al artículo 84, que engloba “reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos”. En cuanto a las partidas, los motores corresponden a la 8407, que engloba “motores de émbolo (pistón) alternativo y motores rotativos, de encendido por chispa (motores de explosión)”, y las piezas a la 8409, que engloba “partes identificables como destinadas, exclusiva o principalmente, a los motores de las partidas 8407 o 8408”. El código completo, en el caso de los motores, depende de su cilindrada; por ejemplo, el código 8407321000 corresponde a motores superiores a 50 cm³ e inferiores o iguales a 125 cm³. En el caso de las partes de este tipo de motores, su código sería el 8409910000.

Al margen del tipo de mercancías, otro factor que hay que considerar a la hora de definir los derechos arancelarios y otras medidas aplicables es el origen. En este sentido, podemos hablar de **orígenes preferenciales**, que permiten a las mercancías procedentes de ellos beneficiarse de medidas arancelarias más favorables, y de **orígenes no preferenciales**. El origen de las mercancías no presentará dudas en el caso de las enteramente obtenidas en un país. Por otro lado, aquellas en cuya producción hayan intervenido dos o más países se considerarán originarias del país en el que se haya producido la última transformación sustancial. La justificación del origen se realiza mediante el correspondiente certificado de origen.

2.6. Cuantificación de los derechos arancelarios

En términos generales, la determinación de la cuota en cualquier impuesto parte de aplicar el porcentaje correspondiente al tipo impositivo a la base imponible. En este caso, la base corresponde al denominado valor en aduana y el tipo impositivo es el señalado en el arancel, correspondiente a una clase concreta de mercancía y a un origen determinado, según la clasificación a la que se ha hecho referencia en el subapartado anterior.

Debe matizarse que, como veremos, en las mercancías que tienen previstos tipos específicos, el gravamen no se calcula a partir del valor en aduana, sino por unidades físicas.

2.6.1. El valor en aduana

El **valor en aduana** se regula en los artículos 28 a 36 del CAC. En general, el valor en aduana estará constituido por el valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado. No obstante, debemos tener en cuenta lo siguiente:

- En algunos casos –mercancías alquiladas, mercancías prestadas, mercancías importadas por sucursales de la misma empresa exportadora, suministros gratuitos, etc.– no existe un precio efectivamente pagado, por lo que deberá acudir a métodos alternativos, previstos en el artículo 30 del CAC, como por ejemplo el valor de transacción de mercancías idénticas

en el mismo momento o en un momento muy cercano, o de mercancías similares.

- En el caso de operaciones entre partes vinculadas, se aceptará el valor de transacción cuando el declarante demuestre que es aproximadamente igual que el valor de transacción de mercancías idénticas en el mismo momento o en un momento muy cercano, o de mercancías similares.

En el valor de aduana **deben incluirse**, entre otros, previstos en el artículo 32 del CAC, los siguientes conceptos:

- Comisiones y gastos de corretaje, excepto comisiones de compra, y coste de los envases y embalajes, siempre que sean soportados por el comprador y que no estén incluidos en el precio pagado.
- Cánones y derechos de licencia que el comprador esté obligado a pagar como condición de la venta de las mercancías y que no estén incluidos en el precio.
- Los gastos de transporte y seguro, así como de carga y manipulación asociados al transporte hasta el punto de entrada de las mercancías en la Comunidad.

En cambio, **no deberán incluirse**, entre otros conceptos previstos en el artículo 33 del CAC, los siguientes:

- Los gastos de transporte de las mercancías, tras su llegada al lugar de entrada del territorio aduanero comunitario.
- Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento y asistencia técnica realizados sobre las mercancías importadas después de su entrada en la Comunidad.
- Los intereses derivados de un acuerdo de financiación de las mercancías compradas, siempre que el acuerdo conste por escrito y el comprador pueda demostrar que las mercancías se venden realmente al precio declarado y que el interés exigido no excede del normal en esas transacciones (es decir, que no se encubre parte del precio como si se tratara de intereses).
- Las comisiones de compra.

2.6.2. Los tipos impositivos

En cuanto a los **tipos impositivos**, el arancel prevé las siguientes modalidades:

- **Ad valorem.** Consiste en aplicar un determinado porcentaje sobre el valor en aduana de la mercancía. Se trata del tipo más frecuente.
- **Específicos.** El tipo se aplica sobre unidades relacionadas con la cantidad de producto, como por ejemplo el número de unidades de mercancía o las unidades de peso.
- **Mixtos.** El gravamen es la suma de un componente *ad valorem* y de un componente específico.

A su vez, en ocasiones se establecen límites máximos, límites mínimos o límites máximos y mínimos a la vez, para los resultados de aplicar los tipos.

Ejemplo

A los neumáticos para vehículos de turismo les corresponde el código 4011100000, que tiene previsto un tipo *ad valorem* del 4,5%. De esta manera, a la importación de una partida con un valor de diez mil euros le correspondería (salvo aplicación de minoraciones): $4,5\% \times 10.000 \text{ €} = 450 \text{ €}$. Por otro lado, a los gallos y gallinas vivos les corresponde el código 0105940000, que tiene previsto un arancel con un tipo específico de 20,90 euros por cada cien kilos. Por lo tanto, a la importación de una partida con un peso de quinientos kilos le correspondería (salvo aplicación de minoraciones): $20,90 \text{ €/kg} \times 500 \text{ kg}/100 \text{ kg} = 104,50 \text{ €}$.

2.6.3. Minoraciones en los derechos arancelarios

Existe una serie de supuestos en los que se permite que los derechos arancelarios previstos para su aplicación en condiciones normales, a los que el arancel se refiere como derechos aplicables a terceros países, sean sustituidos por derechos inferiores o incluso pueda aplicarse su exención total.

Los principales supuestos son:

1) **Acuerdos preferenciales bilaterales o multilaterales.** Se trata de acuerdos que suponen reducciones de los derechos de importación basadas en la reciprocidad de trato.

Un acuerdo de esta naturaleza es el de libre comercio en el espacio económico europeo (EEE), que empezó a funcionar en 1994, y que permite a los estados miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio participar en el mercado interior sin la necesidad de ser miembro de la Unión Europea. Forman parte de este espacio, además de los países de la Unión Europea, Islandia, Noruega y Liechtenstein.

Existen también acuerdos preferenciales recíprocos con países de la ribera sur y este del Mediterráneo (Argelia, Egipto, Israel, Marruecos, Túnez, etc.) y con otros países como Turquía, Suiza, México, Chile, Sudáfrica, etc.

2) Sistema de preferencias generalizadas. Son tratos preferenciales concedidos unilateralmente por la Unión Europea a un gran número de países en desarrollo, sin que los beneficiados tengan previstas contrapartidas. Está en funcionamiento desde 1971, y actualmente se regula por el Reglamento (CE) 732/2008, en el que se establecen tres diferentes regímenes:

a) Régimen general (artículo 6). En general, supone la suspensión total de los derechos arancelarios para los productos no sensibles –se consideran como tales aquellos para los que no exista una producción similar en la propia Unión Europea–, excepto los componentes agrícolas, y una reducción de 3,5 puntos porcentuales para los productos sensibles.

b) Régimen especial de estímulo del desarrollo sostenible y la gobernanza (artículos 7 a 10). Se aplica a aquellos países que se consideran económicamente vulnerables y que ratifiquen y apliquen los convenios internacionales sobre derechos humanos, medioambiente y buena gobernanza. Se suspenden todos los derechos arancelarios con tipos *ad valorem* o específicos, mientras que en los mixtos solo se suspende la parte *ad valorem*.

c) Régimen especial a favor de los países menos desarrollados (artículos 11 y 12). Con alguna excepción, se suspende la totalidad de los derechos para los países reconocidos por Naciones Unidas como menos favorecidos.

3) Contingentes. Consisten en la fijación de una cantidad de mercancía que puede ser importada de uno o varios países, durante un período determinado, que por regla general es un año, sin que se apliquen derechos arancelarios o con unos derechos reducidos. Una vez superada la cantidad prevista como contingente para el período, que puede estar definida en valor o en unidades físicas, se aplica el derecho arancelario normal.

4) Suspensiones. Consisten en dejar de aplicar el derecho de importación, o aplicarlo de forma reducida, durante un período de tiempo determinado, a un determinado grupo de mercancías. En general se prevé la suspensión para todos los países terceros.

Asociación Europea de Libre Comercio

La Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) fue creada en 1960 como alternativa a la Comunidad Económica Europea, creada tres años antes. Engloba a países que no se integraron en la Comunidad pero querían gozar de las ventajas del libre comercio. De los diez países que han formado parte de la AELC, seis la han abandonado para integrarse en la Unión Europea.

5) **Franquicias aduaneras.** Se trata de exenciones de los derechos de importación (y exportación, si los hubiere) para determinadas mercancías y con carácter indefinido. Las franquicias aduaneras están reguladas en el Reglamento (CE) 1186/2009. Comprenden supuestos como los siguientes, cada uno con ciertos requisitos: bienes y efectos personales de personas físicas que trasladen su residencia desde un país tercero a la Unión Europea; bienes personales recibidos en herencia; efectos y mobiliario para amueblar una segunda residencia; equipo, mobiliario y material de estudio de estudiantes; envíos de particular a particular que no tengan carácter comercial; bienes de equipo e inversión de empresas que trasladen su actividad desde un país tercero a la Unión Europea; mercancías contenidas en el equipaje personal de los viajeros, dentro de los límites previstos; objetos de carácter educativo, científico o cultural; etc.

Ejemplo

A las importaciones de neumáticos del ejemplo anterior se les aplicaría un tipo del 0% si procedieran de Marruecos, en virtud del sistema de preferencias generalizadas. En cambio, no se les aplica ninguna reducción si proceden de China.

2.6.4. Recargos en los derechos arancelarios

Por otro lado, también existen supuestos de aplicación de derechos adicionales que corresponderían según lo anteriormente dicho.

Entre ellos, se encuentran los siguientes:

1) **Derechos *antidumping*.** Se aplican si se demuestra que las mercancías importadas tienen un precio inferior al aplicado en su país de origen y que esto supone un perjuicio para la industria comunitaria. El procedimiento para su imposición debe partir de la denuncia de un representante de la industria afectada. Finaliza con la imposición de estos derechos, normalmente para los productos de una empresa concreta.

2) **Derechos *antisubvención*.** Con un fundamento parecido a los anteriores, se aplican cuando las mercancías importadas tienen un precio inferior al normal por haberse beneficiado de subvenciones del país de origen.

3) **Derechos asociados a la política agrícola.** Se prevén diferentes supuestos de derechos adicionales: los establecidos en el anexo I del Reglamento de la Nomenclatura Combinada, que establecen recargos en función del contenido del producto en materias grasas de leche, proteínas de leche, sacarosa, etc.; los elementos agrícolas (designados en el Taric como EA), elementos agrícolas reducidos (EAR), derechos adicionales sobre el azúcar (ADSZ) y sobre la harina (ADFM), que aparecen en los capítulos 17 a 19 de la nomenclatura.

4) **Derechos adicionales derivados de la antigua política agrícola comunitaria,** como los previstos para el azúcar y la melaza y para la carne de ave de corral, huevos y ovoalbúmina.

Dumping

En términos simples, el *dumping* consiste en que una empresa vende por un precio muy bajo, aun a costa de soportar pérdidas, con la finalidad de acceder a un mercado en una posición ventajosa en relación con sus competidores y, en algunos casos, eliminándolos y consiguiendo una posición monopolística. En el ámbito del comercio internacional, se asocia a la práctica de exportar a un precio inferior al que se vende en el mercado interno del país del exportador.

5) **Otros derechos adicionales**, que tienen carácter sancionador, como los establecidos para determinados productos importados de Estados Unidos, como sanción a este país por mantener un nivel de subvenciones contrario a las prácticas comerciales según las reglas previstas en la Organización Mundial del Comercio.

2.7. Nacimiento de la deuda aduanera

De acuerdo con lo dicho anteriormente, los supuestos ordinarios que dan origen a la deuda aduanera son:

- el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, y
- la inclusión de una mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos. De acuerdo con el artículo 143 del CAC, en este caso se fijarán los derechos por cada mes o fracción que las mercancías permanezcan en ese régimen, en el 3% de la cuantía de los derechos que se habrían percibido por dichas mercancías si se hubieran despachado a libre práctica en la fecha en que se incluyeron en el régimen de importación temporal.

En estos supuestos, tiene la consideración de deudor el declarante o la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

Además de los mencionados, se prevén otros que podríamos calificar como **supuestos extraordinarios**, que son los siguientes:

- Introducción irregular en el territorio aduanero de una mercancía sujeta a derechos de importación desde un país tercero o desde una zona franca o depósito franco. En estos supuestos, la deuda se origina en el momento de la introducción irregular. El deudor será el que realice la introducción, pero también lo serán los que adquieren y tienen en su poder las mercancías, siempre que se considere de forma razonable que deban conocer la irregularidad.
- Sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación. Recordemos que las mercancías deben permanecer bajo vigilancia aduanera desde su introducción en territorio aduanero comunitario hasta que cambien de estatuto aduanero –es decir, se incluyan en un régimen aduanero determinado– o bien pasen a una zona franca o depósito franco, se reexporten o se destruyan. En los supuestos en que la mercancía se sustraiga a esa vigilancia, la deuda aduanera se origina en el momento de dicha sustracción. El deudor es quien sustrae las mercancías a la vigilancia, pero también quienes adquieren las mercancías sustraídas y deban conocer de forma razonable que tienen esa consideración.

- El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones aduaneras a las que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o la utilización del régimen aduanero en que se encuentre, así como la inobservancia de cualquiera de las obligaciones establecidas en la concesión de un régimen aduanero que represente beneficios para la importación o derechos de importación reducidos. En estos supuestos, la deuda se origina en el momento en que se produzca el incumplimiento de la obligación o en el momento en que se ha incluido la mercancía en el régimen cuando posteriormente se descubre que no se cumplían las condiciones para ello. El deudor en este caso es la persona que debía cumplir las obligaciones.
- El consumo o utilización de una mercancía sujeta a derechos de importación en una zona o depósito franco en condiciones distintas a las previstas en la normativa, o su desaparición injustificada. La deuda se originará en el momento de ese consumo o utilización. El deudor es la persona que utilice o consuma la mercadería.

2.8. Proceso de importación, declaración y pago de los derechos aduaneros

A continuación se describe de forma esquemática el proceso que habitualmente se debe seguir desde la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad hasta el pago de los correspondientes derechos de importación:

a) Introducción en territorio aduanero comunitario. Debe indicarse que, con carácter previo a la llegada de las mercancías al territorio aduanero de la Comunidad, debe presentarse a la oficina aduanera de entrada la denominada **declaración sumaria**. Como norma general, deberá ser presentada por procedimientos telemáticos. Esta declaración tiene como finalidad el control de la seguridad del territorio aduanero, y puede dar lugar a la adopción de medidas extraordinarias o, incluso, a la prohibición de descarga de las mercancías.

b) Traslado. Las mercancías introducidas en territorio aduanero de la Comunidad deben ser trasladadas sin demora por la persona que ha efectuado la introducción a la aduana correspondiente, o bien a una zona franca en los casos en que ese sea su destino y la introducción se realice directamente a esa zona por vía marítima o aérea, o por vía terrestre si no se pasa por territorio aduanero de la Comunidad (casos de zonas francas contiguas a la frontera de un país tercero).

c) **Presentación de la declaración en la aduana.** Deberá presentarse, normalmente por procedimientos telemáticos, el **documento único administrativo (DUA)** correspondiente a las mercancías importadas. Junto a este documento hay que incluir otros, como la factura, la autorización administrativa de importación, certificados sanitarios, etc. Con la admisión de este documento, se devengará la deuda aduanera. Por norma general, una vez que las autoridades aduaneras hayan comprobado los datos de la declaración, que las mercancías reúnen las condiciones para su inclusión en el régimen de que se trate y que no son objeto de medidas de prohibición o restricción, se concederá su levante, es decir, se dictará el acto por el que se permite a los interesados la disposición de las mercancías para los fines previstos en el régimen aduanero correspondiente.

d) **Cobro de la deuda aduanera.** La deuda aduanera no es objeto de autoliquidación por el obligado al pago, sino que las autoridades aduaneras deben calcular su importe de oficio. La anotación en sus registros de la deuda calculada se denomina **contracción**. Las autoridades aduaneras pueden exigir una garantía para el pago de la deuda. Los plazos de pago dependen de si la deuda se ha garantizado o no:

- **Si no se ha garantizado**, el pago debe hacerse con carácter previo a la obtención del levante de las mercancías.
- **Si se ha garantizado**, puede solicitarse un aplazamiento de pago y, en función de si este se ha solicitado y concedido o no, los plazos serán los siguientes:
 - Sin aplazamiento: en el plazo que se indique al deudor, que no podrá ser superior a diez días a partir de la comunicación del importe de los derechos.
 - Con aplazamiento: en general, el aplazamiento consistirá en una próroga de treinta días, aunque pueden concederse plazos superiores siempre que se presente una garantía específica, en cuyo caso se exigirán intereses de demora.

Documento único administrativo

El documento único administrativo (DUA) es el impreso oficial obligatorio para la declaración en aduana exigido por el artículo 62 del CAC. Se desarrolla en el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión. En el caso concreto de España, se regula por la Resolución del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de 15 de diciembre del 2009, modificada por las resoluciones de 8 de septiembre del 2010 y 11 de abril del 2011.

Resumen

Hemos analizado los impuestos especiales siguiendo el esquema de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, así como su armonización comunitaria.

Hemos estudiado las características y el funcionamiento general de los impuestos especiales, y también la determinación de la base y los tipos impositivos, que en muchos casos es de muy compleja determinación. Hemos visto su marcado componente de discriminación de productos considerados nocivos y la aplicación de la nomenclatura NC. Dentro de los impuestos especiales de fabricación, hemos estudiado:

- el impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, así como los cuatro impuestos en los que se divide;
- el impuesto sobre hidrocarburos, distinguiendo entre el uso como combustible y carburante;
- el impuesto sobre las labores del tabaco, en las que hemos visto que solo gravan aquellas cuyo destino es ser fumadas, y
- el impuesto sobre la electricidad, que tiene la peculiaridad de que no puede ser almacenada.

También hemos analizado:

- el impuesto especial sobre determinados medios de transporte;
- el impuesto especial sobre el carbón;
- el impuesto especial sobre la venta de minoristas de determinados hidrocarburos, y
- el impuesto sobre las primas de seguros.

Los impuestos aduaneros comparten la función recaudatoria, propia de todas las figuras tributarias, con un importante papel como instrumentos de política comercial de un estado o conjunto de estados. Los impuestos sobre importaciones tienen un efecto equivalente al aumento de precio de los productos extranjeros, en tanto que los impuestos sobre exportaciones pretenden asegurar el suministro interior en situaciones de escasez.

Nuestro ámbito aduanero es la unión aduanera europea, caracterizada por el libre comercio interior y una política aduanera común en relación con el exterior. La recaudación correspondiente forma parte de los recursos propios que integran el presupuesto de la Unión Europea.

El establecimiento de los derechos arancelarios sobre las mercancías no comunitarias que entran en territorio aduanero de la Unión Europea está en función de su destino aduanero. El caso más habitual es el llamado despacho a libre práctica, que supone el devengo de los correspondientes derechos de importación, aunque se prevén otros destinos que no originan dicho devengo.

El instrumento de regulación arancelario de la Unión Europea es el arancel aduanero comunitario, que comprende:

- un sistema de clasificación y codificación de las mercancías, cuya base es la nomenclatura combinada, y cuyo detalle se contiene en el TARIC;
- los tipos impositivos y demás elementos de los derechos. Se prevén tipos *ad valorem*, específicos y mixtos, y
- las medidas arancelarias, entre las que se cuentan, entre otros, los acuerdos preferenciales bilaterales o multilaterales, el sistema de preferencias generalizadas, los contingentes, las suspensiones y las franquicias.

Para finalizar, se ha descrito el proceso de importación, declaración y pago de los derechos aduaneros, en el que se pueden distinguir las siguientes fases: introducción en territorio aduanero comunitario, traslado, presentación de la declaración en aduana y cobro de la deuda aduanera.

Bibliografía

Ávila Álvarez, Antonio María; Castillo Urrutia, Juan Antonio; Díaz Mier, Miguel Ángel (1997). *Política comercial exterior de la Unión Europea*. Madrid: Ediciones Pirámide.

Banacloche Pérez-Roldán, Julio (2007). *La imposición indirecta estatal*. Málaga. Fundación para Estudios Financieros Tributarios.

Berché Moreno, Eduardo; García Ferrer, Juan; Ramírez García, David; Tejedor Ruiz, Carlos; Trapé Viladomat, Montserrat (1998). *Manual de impuestos indirectos y haciendas locales*. Valencia: Editorial CISS.

Cantos, Manuel (1998). *Introducción al comercio internacional*. Barcelona: EdiUOC Edicions de la Universitat Oberta de Catalunya / EDHASA.

González-Jaraba, Manuel (2005). *Los impuestos especiales de ámbito comunitario*. Madrid: La Ley Actualidad.

González-Jaraba, Manuel (2007). *El sistema de impuestos especiales en España*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales.

Ogea Martínez-Orozco, Modesto; Salinas Cano de Santayana, Pilar (1995). Madrid: Instituto Español de Comercio Exterior.

Varios autores (2011). *Memento práctico fiscal 2011*. Madrid: Editorial Francis y Taylor.

