
Impostos especials i duaners

PID_00262854

Lluís Briansó Escofet
Lucía Esteve Blanes

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores



Lluís Briansó Escofet

Economista. Assessor fiscal. Soci director de Briansó Caballero, SLP. Llicenciat en Ciències Econòmiques i Empresariales per la Universitat de Barcelona. Docent col·laborador de la Universitat Oberta de Catalunya.

Lucía Esteve Blanes

Diplmada en Estudis Superiors Avançats per la Universitat Politècnica de València. Llicenciada en Ciències Econòmiques i Empresariales per la Universitat d'Alacant. Economista a l'assessoria jurídica i fiscal Serlesa, SL. Docent col·laboradora de la Universitat Oberta de Catalunya.

Segona edició: febrer 2019

© Lluís Briansó Escofet, Lucía Esteve Blanes

Tots els drets reservats

© d'aquesta edició, FUOC, 2019

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Disseny: Manel Andreu

Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

| | |
|--|----|
| Introducció | 5 |
| Objectius | 6 |
| 1. Els impostos especials | 7 |
| 1.1. Característiques generals i funcions dels impostos sobre consums específics | 7 |
| 1.1.1. Naturalesa i característiques principals | 7 |
| 1.1.2. Harmonització comunitària | 10 |
| 1.1.3. Funcions | 11 |
| 1.2. Impostos especials de fabricació | 12 |
| 1.2.1. Característiques comunes | 12 |
| 1.2.2. Impostos sobre alcohol i begudes alcohòliques | 13 |
| 1.2.3. Impost sobre hidrocarburs | 16 |
| 1.2.4. Impost sobre les labors del tabac | 20 |
| 1.3. Impost sobre l'electricitat | 22 |
| 1.4. Impost especial sobre determinats mitjans de transport | 23 |
| 1.5. Impost especial sobre el carbó | 27 |
| 1.6. Impost sobre les primes d'assegurances | 29 |
| 2. Impostos duaners | 32 |
| 2.1. Funcions dels impostos duaners | 32 |
| 2.2. La unió duanera europea | 34 |
| 2.3. La importació de mercaderies i la destinació duanera | 35 |
| 2.4. L'aranzel duaner comunitari | 37 |
| 2.5. Classificació i codificació de les mercaderies | 38 |
| 2.6. Quantificació dels drets aranzelaris | 40 |
| 2.6.1. El valor en duana | 40 |
| 2.6.2. Els tipus impositius | 41 |
| 2.6.3. Minoracions en els drets aranzelaris | 42 |
| 2.6.4. Recàrrecs en els drets aranzelaris | 43 |
| 2.7. Naixement del deute duaner | 44 |
| 2.8. Procés d'importació, declaració i pagament dels drets duaners | 45 |
| Resum | 47 |
| Bibliografia | 49 |

Introducció

L'origen dels impostos especials (IE) com a tals es remunta al segle XIX, moment en el qual es crea un impost especial sobre els alcohols i aiguardents. Els impostos especials han anat evolucionant en el temps fins avui dia.

Els impostos especials a Espanya es regulen amb la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials, i també amb el Reial decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el reglament dels impostos especials. En l'àmbit comunitari, els impostos especials es regulen amb la Directiva 2008/118/CE, del Consell, de 16 de desembre de 2008, relativa al règim general dels impostos especials, i per la qual es deroga la Directiva 92/12/CEE i s'articula el procediment de control informatitzat dels moviments de productes objecte d'impostos especials de fabricació, de manera que el procediment de control mitjançant documents en suport paper passa a ser residual. A més, hi ha directives específiques que fan referència a cadascun dels diferents grups de tributs d'aquesta naturalesa, fruit de l'harmonització comunitària.

Per la seva banda, els impostos duaners apareixen lligats al proteccionisme comercial que ha caracteritzat la major part de la nostra història contemporània. La transició al capitalisme a Espanya es va caracteritzar pel tancament del mercat estatal a la competència dels productes estrangers, amb els aranzels com a instrument principal. Aquesta tendència no solament es va mantenir fins al segle XX, sinó que fins i tot es va accentuar amb posterioritat a la Guerra Civil, dins del període de l'economia autàrquica. El desenvolupisme posterior, en els anys seixanta, va significar certa obertura a l'exterior, però van continuar vigents uns alts aranzels que protegien els mercats interiors de la competència internacional. La situació no va variar fins a l'entrada en la Comunitat Europea. A partir d'aquest moment, la política duanera va experimentar un canvi radical obligat, en quedar integrat el mercat espanyol dins de la unió duanera, la qual cosa implicaria la desaparició de les fronteres amb la resta dels països comunitaris i l'aplicació de la política duanera comuna en relació amb els altres països.

Pel que fa a aquesta política duanera comuna, el primer aranzel de duanes comú va quedar establert pel Reglament (CEE) 950/1968, mentre que la norma bàsica reguladora de la matèria actualment és el Reglament (CEE) 2913/1992 del Consell, de 12 d'octubre de 1992, pel qual s'aprova el codi duaner comunitari.

Enllaç d'interès

Podeu consultar la normativa aplicable en aquest mòdul en el servei de la Biblioteca UOC: biblioteca virtual, cercador de recursos electrònics, base de dades *La Llei*.

Objectius

L'objectiu d'aquest mòdul didàctic és l'estudi dels elements fonamentals dels impostos especials i duaners. Aquest objectiu general es pot desglossar en els objectius específics següents:

- 1.** Comprendre les funcions dels impostos especials, i també l'estudi de les seves característiques principals.
- 2.** Conèixer la normativa dels impostos especials, tant en l'àmbit nacional com europeu, i analitzar els paràmetres de l'harmonització comunitària.
- 3.** Estudiar els impostos especials de fabricació, l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, l'impost especial sobre el carbó, l'impost sobre les vendes detallistes de determinats hidrocarburs i l'impost sobre les primes d'assegurances. Conèixer el mecanisme de determinació de la base imposable i determinar els tipus impositius aplicables.
- 4.** Analitzar les funcions dels impostos duaners.
- 5.** Estudiar els fonaments de la unió duanera europea, en el marc de la lliure circulació de mercaderies en la Comunitat Europea.
- 6.** Conèixer el mecanisme de funcionament de l'aranzel duaner en la importació de mercaderies, la seva quantificació, classificació i codificació de la mercaderia.

1. Els impostos especials

1.1. Característiques generals i funcions dels impostos sobre consums específics

1.1.1. Naturalesa i característiques principals

Els impostos sobre consums específics són tributs de caràcter **indirecte** i **monofàsics** que recauen sobre consums específics de determinats béns i graven en fase única la fabricació, importació o introducció al nostre país, procedents de l'àmbit comunitari, d'aquests productes.

A Espanya es regulen en la Llei d'impostos especials, Llei 38/1992, de 28 de desembre, el desplegament reglamentari del qual es troba en el Reial decret 1165/1995, de 7 de juliol.

A diferència de l'IVA, es caracteritzen per recaure sobre béns concrets amb característiques molt especials, la qual cosa els fa compatibles amb l'impost sobre el valor afegit.

Els impostos especials graven el consum, la qual cosa justifica el règim suspensiu, és a dir, els béns no són temporalment gravats si el subjecte passiu que els adquireix no els consumeix, sinó que són expedits a un altre estat membre, on es fa el consum.

A diferència de l'IVA, grava el consum en una sola fase i al destinatari final.

El **fet imposable** és la fabricació i importació dels productes objecte d'aquests impostos dins del territori de la comunitat.

No estan subjectes a l'impost les pèrdues inherents a la naturalesa dels productes objecte dels impostos especials de fabricació, esdevingudes en règim suspensiu, i les pèrdues produïdes per cas fortuït o de força major, que no excedeixin dels percentatges reglamentaris.

Perquè no es produeixi la subjecció, cal que els productes es trobin en règim suspensiu, és a dir, que no s'hagi produït la meritació de l'impost. L'impost no es reporta mentre els productes no es posin al consum, és a dir, mentre romanguin a les fàbriques en les quals s'han obtingut o en llocs autoritzats per a emmagatzemar productes en règim suspensiu, denominats dipòsits fiscals.

Exemple

Si un bé o producte objecte d'impostos especials es fabrica a Alemanya, el fet imposable es produeix a Alemanya, encara que pot ocórrer que no s'hagi reportat l'impost, sinó que circuli en règim suspensiu fins a l'arribada a Espanya i es reporti a l'arribada, per exemple, al dipòsit de recepció.

Si es fabrica a Espanya, el fet imposable es produeix a Espanya, en l'àmbit territorial intern.

D'aquesta manera s'evita l'aparició de costos financers pel desfasament temporal entre la realització del fet imposable i el moment en el qual es produeix la posada a consum.

La **meritació** es produeix, per norma general, ja que hi ha excepcions:

1) En el cas de fabricació, en el moment de sortida dels productes de la fàbrica o dipòsit fiscal, o en el moment de l'autoconsum.

Exemple

Si una central de cogeneració, productora d'energia elèctrica, subministrés energia elèctrica a una empresa hidroelèctrica, no es produiria la meritació de l'impost, ja que l'energia elèctrica estaria en règim suspensiu, sense repercussió de l'impost fins que se subministrés al consumidor final. Si part de l'energia elèctrica fos consumida per la planta mateixa, per a la realització d'una altra de les seves activitats diferent de la fabricació d'energia elèctrica, es tractaria d'un autoconsum, que produiria la meritació de l'impost.

2) En les importacions, en el moment del naixement del deute duaner d'importació.

Es regulen supòsits que donen lloc a la **devolució de l'impost**. L'impost s'ha reportat a Espanya per haver-se posat els productes a consum, però els productes no són consumits a Espanya, sinó que són:

- exportats (fora de l'àmbit territorial comunitari), o
- enviats a altres estats membres:
 - S'introdueixen els productes en un dipòsit fiscal per a ser enviats a un altre estat membre.
 - Es lliuren els productes a receptors autoritzats domiciliats en un altre estat membre.
 - S'envien o transporten els productes a persones domiciliades en altres estats membres en l'àmbit del sistema de vendes a distància.
 - Al país de destinació suporten la fiscalitat corresponent, i després escau la devolució de les quotes suportades a Espanya.

Són **subjectes passius** de l'impost en qualitat de contribuents els següents:

- Els dipositaris autoritzats en els supòsits en què la meritació es produeixi a la sortida d'una fàbrica, o en ocasió de l'autoconsum.
- Les persones físiques o jurídiques i entitats obligades al pagament del deute duaner quan la meritació es produeixi amb motiu d'una importació.
- Els destinataris registrats en relació amb l'impost reportat a la recepció dels productes.

Supòsits menys comuns

Hi ha altres supòsits, menys comuns, en els quals es produeix la meritació de l'impost: vendes a distància, irregularitats en la circulació de règim suspensiu, etc.

- Els receptors autoritzats en relació amb l'impost reportat en ocasió de la recepció dels productes destinats a ells.
- Els dipositaris autoritzats i els destinataris registrats en els supòsits de lliuraments indirectes.

Malgrat que s'hagi produït el fet imposable, no s'exigeix l'impost, és a dir, estan exemptes la fabricació i importació de productes objecte d'impostos especials quan es destinin:

- a lliuraments en el marc de les relacions diplomàtiques o consulars;
- a organitzacions internacionals reconegudes com a tals a Espanya i als membres d'aquestes organitzacions, dins d'una sèrie de limitacions;
- a determinades forces armades de qualsevol estat diferent d'Espanya, per al proveïment dels seus menjadors i cantines;
- a proveïment de bucs i aeronaus, i també al consum acordat entre països tercers, en matèria d'exempció d'IVA, etc., a més de complir determinats requisits.

La **base imposable** i els **tipus impositius** es regulen per a cadascun dels impostos. La determinació de les bases imposables, sense perjudici del règim de destil·lació artesanal en l'impost sobre l'alcohol i begudes derivades, s'efectua en règim d'estimació directa. Els tipus impositius són específics en general.

En la normativa específica de cadascun dels impostos especials, es regulen excepcions o casos concrets a les característiques assenyalades anteriorment.

L'àmbit **d'aplicació** distingeix entre:

- Àmbit territorial comunitari: constituït pel territori de la Comunitat, amb determinades inclusions i exclusions. En el cas d'Espanya estan incloses les Canàries, Ceuta i Melilla.
- Àmbit territorial intern: és el territori en què resulta aplicable la normativa interna espanyola:
 - els impostos especials harmonitzats s'exigeixen en tot el territori espanyol excepte a les Canàries, Ceuta i Melilla (s'exigeixen com a impostos comunitaris);
 - a les Canàries són aplicables els impostos especials que graven la cervesa, els productes intermedis, l'alcohol i les begudes derivades (s'exigeixen com a impostos espanyols);
 - l'impost especial sobre l'electricitat s'exigeix en tot el territori nacional (s'exigeix com a impost espanyol).

La **repercussió** obligatòria de l'impost dels subjectes passius produeix l'efecte desitjat que el gravamen sigui realment suportat pel consumidor. La repercussió s'efectua mitjançant factura o document anàleg en el qual els subjectes passius fan constar, separadament de l'import del producte o del servei prestat, la quantia de les quotes repercutides per impostos especials de fabricació, consignant-hi el tipus impositiu aplicat.

1.1.2. Harmonització comunitària

En els sistemes fiscals de tots els estats membres de la Comunitat Europea, s'exigeix l'existència d'impostos especials que gravin el consum d'alcohol i begudes alcohòliques, productes energètics, electricitat i labors del tabac, encara que els diferents estats membres poden introduir impostos especials, diferents dels anteriors, sempre que no exigeixin controls especials als intercanvis comunitàries. Els ordenaments nacionals s'han d'ajustar a les directives comunitàries. S'estableixen uns tipus impositius mínims. Els impostos especials són percebuts per l'estat membre en el qual hagin de ser consumits els productes gravats per aquests, a excepció del cas en el qual un particular adquireixi productes gravats pels impostos especials en un estat membre i els transporti ell mateix amb destinació a un altre estat membre per a satisfer les seves pròpies necessitats i sense cap finalitat comercial; en aquest cas l'impost especial és percebut per l'estat membre en el qual s'adquireixin els béns.

En l'àmbit comunitari, s'estableix un rigorós sistema de control de la circulació intracomunitària de productes gravats per aquests impostos, i es declara que la circulació, fora del sistema assenyalat, és constitutiva d'infracció sigui quin sigui l'estat membre en què tingui lloc o es detecti.

Al costat de les directives preexistents 72/464/CEE i 79/32/CEE, degudament modificades, les directives següents constitueixen el marc normatiu de la imposició per impostos especials en l'àmbit comunitari: Directiva 2008/118/CE i directives 92/83/CEE, 92/84/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 72/464/CEE, 79/32/CEE, 92/78/CEE i 2011/64/UE.

La Directiva 92/12, recentment derogada per la Directiva 2008/118/CE, va néixer sobre la base de l'harmonització, en crear-se l'espai comú europeu, en el qual es podia dur a terme la lliure circulació de mercaderies, persones i capitals. Els productes gravats pels impostos especials havien d'estar subjectes en tots els estats membres, i permetre la lliure circulació de mercaderies entre els territoris dels estats comunitàries. Per a això, es va engegar un sistema de control d'operadors i liquidació de tributs.

La directiva es va inspirar en els principis següents:

1) **Limitació dels productes harmonitzats.** L'harmonització s'havia de produir únicament i exclusivament pel que fa a aquells productes que tributessin com a accises, que en la majoria dels països membres són l'alcohol i les begudes alcohòliques, els hidrocarburs i les labors del tabac. Hauria estat molt difícil harmonitzar la gran diversitat de mercaderies gravades en tots els països.

2) **Principi d'imposició en destinació.** Aquest principi s'aplica a totes les operacions de caràcter comercial, i suposa que l'impost s'ha de gravar al país de destinació de les mercaderies.

3) **Creació d'un sistema d'operadors dins i fora del règim suspensiu.** Es tracta d'operadors, encarregats de la recepció, fabricació i emmagatzematge o expedició de productes en suspensió de l'impost. Han de reunir una sèrie de característiques fixades per llei, i es requereix una autorització prèvia.

4) **Configuració d'un procediment comunitari de circulació de productes.** Es tracta d'un control documental denominat *document d'acompanyament*. Consisteix en un document que identifica la mercaderia, l'impost especial que recau sobre aquesta, l'expedidor, el destinatari, el mitjà de transport i les autoritats de control competents, i també un certificat de recepció. Aquest document, a més d'identificar la mercaderia, aporta informació sobre la meritació de l'impost o sobre si es troba en règim suspensiu.

1.1.3. Funcions

Els impostos especials graven el consum de determinats productes, alhora que són gravats per un altre gravamen indirecte de caràcter general com és l'impost sobre el valor afegit. Aquest doble gravamen que recau sobre una mercaderia es justifica pel cost social que genera el consum d'aquests productes. En certa manera, es penalitza el consum d'aquests béns que, de manera directa o indirecta, es consideren perjudicials per a la societat, encara que la principal funció d'aquests impostos és la recaptatòria. Per això, a més d'aquesta capacitat recaptatòria, en destaca la finalitat extrafiscal com a instrument de polítiques sanitàries, energètiques o de medi ambient.

Accises

Accises és la denominació que reben els impostos especials en la majoria dels estats de la Comunitat.

1.2. Impostos especials de fabricació

1.2.1. Característiques comunes

Els impostos especials de fabricació són impostos **indirectes** el fet imposable dels quals representa una manifestació indirecta de capacitat econòmica i que recauen sobre el consum. Són **reals**, el seu fet imposable no es defineix en relació amb una persona determinada, i **objectius**, no tenen en compte les circumstàncies personals del subjecte passiu per a determinar el deute tributari. Són **monofàsics**, és a dir, recauen sobre el consum de determinats béns, i graven en fase única la fabricació o importació en qualsevol punt dins de l'àmbit territorial intracomunitari.

Els béns poden romandre en règim suspensiu mentre no surtin de la fàbrica on s'han elaborat o del dipòsit fiscal en el qual s'emmagatzemen, i també durant el transport entre fàbriques o dipòsits fiscals, encara que aquest transport discorri entre estats membres diferents. Aquest règim suspensiu evita l'aparició de costos financers com a conseqüència del desfasament temporal entre la realització del fet imposable i el moment en el qual es produeix la posada en consum. També fa possible la circulació intracomunitària en règim suspensiu amb destinació a certs operadors amb la finalitat d'estendre al màxim la llibertat d'adquisició en altres estats comunitaris.

El gravamen dels impostos especials recau sobre el consumidor final, encara que es permet la devolució de l'impost en determinats supòsits en els quals no es realitza el consum, com per exemple en el cas de l'expedició del productes a altres estats membres de la CE.

L'àmbit objectiu dels impostos especials de fabricació, excepte l'impost sobre les labors del tabac, es configura en funció dels codis de nomenclatura combinada (NC). Aquests codis garanteixen que l'àmbit objectiu d'aquests impostos sigui el mateix en tot el territori de la UE.

Codis NC

Els codis NC són codis de nomenclatura combinada establerta pel Reglament (CEE) núm. 2658/1987, d'ús per a la determinació de l'àmbit objectiu d'aplicació dels impostos especials.

És una codificació internacional utilitzada per gairebé tots els països del món per a classificar les mercaderies a l'efecte del despatx duaner.

1.2.2. Impostos sobre alcohol i begudes alcohòliques

La finalitat d'aquests impostos és la de gravar l'alcohol que es consumeix en forma de begudes derivades, per la qual cosa s'estructuren de manera que l'alcohol que es destini a altres finalitats no sigui gravat, ja sigui mitjançant l'exempció o mitjançant un determinat mecanisme de devolució de l'impost.

Article 20 de la Llei d'IE

L'article 20 de la Llei d'IE recull les definicions i conceptes clau per a l'aplicació de l'impost.

A més de les exempcions generals dels impostos especials, estan exemptes:

- la fabricació i importació d'alcohol i de begudes alcohòliques que es destinin a la producció de vinagre;
- les importacions de begudes alcohòliques conduïdes personalment pels viatgers majors de disset anys procedents de països tercers, amb determinats límits, i també petits enviaments ocasionals entre particulars, procedents d'un país tercer; i
- les begudes alcohòliques destinades a ser lliurades per botigues lliures d'impostos i transport personal d'equipatges que facin viatgers que es traslladin a un país tercer.

Hi ha un règim de **devolucions** per als casos en què l'alcohol s'utilitzi en la preparació d'aromatitzants, com a component de productes semielaborats, per a l'elaboració de productes alimentaris i begudes analcohòliques. També es pot sol·licitar la devolució en el cas de devolució a fàbrica o dipòsit fiscal, i també la destrucció de l'alcohol sota el control de l'Administració tributària.

Els impostos sobre alcohol i begudes alcohòliques es divideixen en quatre impostos: l'impost sobre la cervesa, l'impost sobre el vi i les begudes fermentades, l'impost sobre productes intermedis i l'impost sobre l'alcohol i begudes derivades.

L'impost sobre la cervesa

L'àmbit objectiu de la cervesa NC 2203 està integrat per la cervesa i els productes constituïts per barreges d'aquesta amb begudes alcohòliques, classificats en el codi NC 2206, sempre que el seu contingut alcohòlic volumètric adquirit sigui superior a 0,5% vol.

La **base imposable** està expressada en hectolitres de producte acabat a temperatura de 20 °C.

Grau alcohòlic volumètric adquirit

El grau alcohòlic volumètric adquirit es defineix com el nombre de volums d'alcohol pur, a la temperatura de 20 °C, contingut en cent volums del producte considerat a aquesta temperatura.

Hi ha diversos tipus impositius en funció del grau alcohòlic volumètric, segons es pot observar en la taula següent.

| Grau alcohòlic volumètric | Tipus impositiu |
|---|------------------------------------|
| No superior a 1,2% vol. | 0 € |
| Entre 1,2 i 2,8% vol. | 2,75 € |
| Entre 2,8% vol. i amb un grau Plato inferior a 11 | 7,48 € |
| Grau Plato no inferior a 11 i no superior a 15 | 9,96 € |
| Grau Plato superior a 15 i no superior a 19 | 13,56 € |
| Grau Plato superior a 19 | 0,91 € per hectolitre i grau Plato |

Grau Plato

El grau Plato es defineix com la quantitat de grams d'extracte sec primitiu de most original de la cervesa contingut en cent grams d'aquest most a la temperatura de 20 °C.

L'impost sobre el vi i les begudes fermentades

L'àmbit **objectiu** de l'impost està integrat pel vi tranquil, el vi espumós, les begudes fermentades tranquil·les i les begudes fermentades espumoses (NC 2204, 2205, 2204.10¹...).

⁽¹⁾Consulteu l'article 27 de la Llei d'IE.

Malgrat el que està establert per als impostos especials en general, la **meritació** pel que fa al vi rebut en règim suspensiu a les fàbriques de productes intermedis i utilitzats en la fabricació de productes no subjectes es produeix en el moment de la sortida de fàbrica d'aquests productes intermedis.

La **base imposable** està expressada en hectolitres de producte acabat a temperatura de 20 °C.

Pel que fa als tipus impositius, l'establiment d'un tipus impositiu zero és fruit de l'harmonització comunitària, resultat de l'existència d'importantes diferències culturals entre els estats membres del sud i del nord d'Europa. Es va aconseguir que el vi i les altres begudes fermentades, excepte la cervesa, fossin gravats pels estats membres que volguessin, però que, igual que qualsevol altre producte subjecte a impostos especials, estiguin sotmesos al règim general, tinença, circulació i control establerts en l'àmbit comunitari.

| Tipus de vi | Tipus impositiu |
|----------------------------------|--------------------|
| Vins tranquils | 0 € per hectolitre |
| Vins espumosos | 0 € per hectolitre |
| Begudes fermentades tranquil·les | 0 € per hectolitre |
| Begudes fermentades espumoses | 0 € per hectolitre |

L'impost sobre productes intermedis

Tenen la **consideració de productes intermedis** tots els productes amb un grau alcohòlic volumètric adquirit superior a 1,2% vol., i inferior o igual al 22% vol., i que no estiguin compresos dins de l'àmbit de l'impost sobre la cervesa ni de l'impost sobre el vi i les begudes fermentades (NC 2204, 2205 i 2206).

No estan subjectes la fabricació d'aquests productes amb les denominacions d'origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorat i Terra Alta quan l'addició de l'alcohol s'efectuï en una quantia tal que el grau alcohòlic volumètric adquirit no augmenti en més de l'1% vol., sempre que aquesta fabricació es faci complint una sèrie de condicions.

La **base imposable** està expressada en hectolitres de producte acabat a temperatura de 20 °C.

El tipus impositiu es mostra en la taula següent.

| Tipus de producte intermedi | Tipus impositiu |
|---|------------------------|
| Productes intermedis amb grau alcohòlic volumètric adquirit no superior al 15% vol. | 38,44 € per hectolitre |
| Altres productes intermedis | 64,13 € per hectolitre |

L'impost sobre l'alcohol i begudes derivades

Grava els productes amb un grau alcohòlic volumètric adquirit superior a 1,2% vol., classificats en els codis NC 2207 i 2208, i també els productes classificats en els codis NC 2204, 2205 i 2206 amb un grau alcohòlic volumètric adquirit superior al 22% vol., i l'alcohol que contingui productes sòlids o altres productes vegetals en solució.

Pel que fa a l'alcohol rebut en règim suspensiu a les fàbriques de productes intermedis i utilitzat en la fabricació de productes intermedis, no subjectes, la **meritació**, a més del que s'estableix per als impostos especials en general, es produeix en el moment de la sortida de fàbrica d'aquests productes intermedis, sense que el règim suspensiu pugui continuar mitjançant la introducció en altres fàbriques o dipòsits fiscals.

La **base imposable** està constituïda pel volum d'alcohol pur, a temperatura de 20 °C, expressat en hectolitres, contès en els productes objecte d'impost.

El **tipus impositiu** és de 958,94 euros per hectolitre d'alcohol pur, encara que hi ha dos règims especials amb uns tipus impositius diferents:

Lectura recomanada

Consulteu els articles 40 i 41 de la Llei d'impostos especials 38/1992.

- Règim de destil·lació artesanal: és un sistema simplificat al qual es poden acollir els destil·ladors artesanals.
- Règim colliter: és aplicable quan les begudes derivades obtingudes en règim de destil·lació artesanal es destinin directament des de fàbrica al consum dels colliters, en la forma i amb les condicions que s'estableixin de manera reglamentària. Estan **exemptes**:
 - la fabricació i importació d'alcohol que es destini a ser totalment desnaturalitzat, i també la importació d'alcohol totalment desnaturalitzat;
 - la fabricació i importació d'alcohol que es destini a ser parcialment desnaturalitzat, i també la importació d'alcohol parcialment desnaturalitzat, per a ser utilitzat després amb una finalitat abans autoritzada diferent del consum humà per ingestió;
 - la fabricació i importació d'alcohol que es destini a la fabricació de medicaments;
 - la fabricació i importació d'alcohol que es destini a usos en centres d'atenció mèdica;
 - la importació de productes classificats en la NC diferents de 22 que continguin productes objecte de l'impost, quan a la seva fabricació dins de l'àmbit territorial intern li sigui aplicable algun dels supòsits d'exempció o de devolució establerts en aquesta llei;
 - la fabricació d'alcohol en centres reconeguts de manera oficial, amb finalitats exclusivament docents o científiques, i
 - la fabricació i importació d'alcohol que es destini, amb la corresponent autorització prèvia, a la investigació científica.

1.2.3. Impost sobre hidrocarburs

L'impost sobre hidrocarburs ocupa el primer lloc, per volum de recaptació, en el conjunt dels impostos especials en tots els estats membres de la Unió Europea.

Respecte de l'**àmbit objectiu**, es consideren hidrocarburs, a l'efecte de l'impost, els productes següents:

- els classificats en els codis NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712, 2715, 2901, 2902, 3403, 3811 i 3817;
- l'alcohol etílic produït a partir de productes agrícoles o d'origen vegetal classificat en el codi NC 2207.20.00, quan es destini a un ús com a carburant, com a tal o amb modificació o transformació química prèvia, i
- els productes que s'indiquen a continuació quan es destinin a un ús com a combustible o com a carburant:

Nota

La Llei 2/2012, de 29 de juny, de pressupostos generals de l'Estat per al 2012 elimina, amb efectes el 2013, l'impost sobre vendes detallistes de determinats hidrocarburs i s'integra en l'impost sobre hidrocarburs.

- l'alcohol metílic classificat en el codi NC 2905.11.00 i obtingut a partir de productes d'origen agrícola o vegetal, ja s'utilitzin com a tal o amb modificació o transformació química prèvia, i
- els productes classificats en els codis NC 1507 a 1518, tant si s'utilitzen com a tals o amb modificació o transformació química prèvia, inclosos els productes classificats en els codis NC 2710.20 NC 3.826.00.10 i 3.826.00.90, obtinguts a partir d'aquells.

També s'han d'incloure en l'àmbit objectiu de l'impost els productes no compresos en l'apartat anterior destinats a ser utilitzats com a carburant, com a additius per a carburants o per a augmentar el volum final de determinats carburants. També s'inclouen aquells hidrocarburs no previstos en els NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711 2712 i 2715, a excepció del carbó, el lignit, la torba o altres hidrocarburs sòlids, destinats a ser utilitzats com a combustible.

En definitiva, se sotmet a gravamen els hidrocarburs que s'utilitzin com a carburant (amb finalitats de combustió en qualsevol tipus de motor) o com a combustible (amb finalitats de calefacció), és a dir, els hidrocarburs que es cremin per a obtenir un aprofitament energètic. Si se'ls dóna un ús diferent del de combustible o carburant, resulta aplicable algun tipus de benefici fiscal (no-subjecció, exempció o devolució).

Exemple

Si s'adquireix etanol per a utilitzar-lo com a combustible d'un vehicle, en destinar-se a carburant, s'hauria d'incloure en l'àmbit objectiu de l'impost malgrat no tractar-se d'un hidrocarbur, mentre que si aquest etanol s'utilitzés com a combustible de la calefacció d'un habitatge, no entraria dins de l'àmbit objectiu de l'impost.

No estan subjectes les operacions d'autoconsum que impliquin:

- la utilització d'hidrocarburs que es trobin en règim suspensiu, en usos diferents dels de carburant o combustible, i
- la utilització d'hidrocarburs com a combustible en processos de fabricació, en règim suspensiu d'hidrocarburs.

⁽²⁾Vegeu les definicions en l'article 47 de la Llei d'impostos especials.

Els hidrocarburs ja posats a consum en l'àmbit territorial comunitari no intern continguts en els dipòsits normals de vehicles automòbils comercials i destinats a ser utilitzats com a carburants d'aquests vehicles, i també els continguts en contenidors especials destinats al funcionament dels sistemes que equipen aquests contenidors especials en el curs del transport² tampoc no estan sotmesos a l'impost sobre hidrocarburs en l'àmbit territorial intern.

La **base imposable** està constituïda pel volum del producte objecte de l'impost, expressat en milers de litres a la temperatura de 15 °C, pel pes del producte, expressat en tones mètriques, o pel seu poder energètic, expressat en gigajoules (GJ), per a aquells productes el tipus impositiu dels quals s'estableix per referència a unitats de pes o d'energia.

L'article 49 de la Llei d'impostos especials defineix els conceptes clau per a l'aplicació d'aquest impost: gasolina amb plom, gasolina sense plom, els altres olis lleugers, querosè, els altres olis mitjans, gasoil, fuel, gas líquat de petroli, metà, els altres gasos de petroli i altres hidrocarburs sotmesos a control.

S'entén per:

- **ús com a carburant** la utilització d'un producte comprès en l'àmbit objectiu de l'impost sobre hidrocarburs amb finalitats de combustió en qual-sevol tipus de motor, i
- **ús com a combustible** la utilització d'un hidrocarbur mitjançant combustió amb finalitats de calefacció que no constitueixi ús com a carburant.

Els **tipus impositius** s'exigeixen en funció de diverses tarifes i epígrafs³. En la tarifa 1a., s'inclouen en quinze epígrafs gasolines, gasoils, fuels, gasos líquats del petroli, metans, querosens, bioetanol, biometanol i biodièsel, productes generalment utilitzats com a combustible o carburant. La llei fixa per a tots aquests productes un o diversos tipus impositius, en funció de l'ús o destinació concreta.

⁽³⁾Consulteu l'article 50 de la Llei d'impostos especials.

En cas que aquests productes hagin de tenir usos diferents als de combustible o carburant, la llei disposa que els adquirents d'aquests productes han de suportar prèviament l'impost i que després, si escau, se'ls reconeix el dret a la devolució de les quotes suportades.

La Llei d'IE inclou tots els altres hidrocarburs inclosos en l'àmbit objectiu de l'impost en els dinou epígrafs de la tarifa 2a. Normalment es tracta de productes que no s'utilitzen com a combustible o com a carburant ni és previsible que ho facin amb la finalitat d'evadir l'impost, tenint en compte els seus preus elevats en relació amb el seu rendiment energètic, encara que n'hi ha uns pocs que sí que podrien ser utilitzats com a combustible o carburant, amb el risc conseqüent d'evasió fiscal. Per aquest motiu s'estableix un gravamen sobre aquests, el tipus impositiu del qual és exigible solament en el cas que aquests productes s'utilitzin com a combustible o com a carburant.

Els productes inclosos en aquesta segona tarifa que els usuaris declarin que no són utilitzats com a combustible o carburant poden ser adquirits directament amb exempció de l'impost.

Exemple

Tarifa 1a., epígraf 1.5. Fuels: 14 euros/tona.

Tarifa 2a., epígraf 2.11. Olis pesants i preparacions classificats, amb independència de la seva destinació, en el codi NC 2710.00.99: el tipus establert per a l'epígraf 1.5.

Si un oli pesant destinat a un ús com a lubricant, classificat en l'epígraf 2.11, es destina a un ús com a combustible de calefacció, el tipus impositiu seria el de l'epígraf 1.5 corresponent al fuel.

Pel que fa a les **exempcions i bonificacions**, a més dels supòsits generals d'exempció, la Llei d'IE⁴ estableix que estan exemptes, amb les condicions que s'estableixin reglamentàriament:

⁽⁴⁾Article 51 de la Llei d'IE.

- la fabricació i importació de gas natural i dels productes objecte de l'impost als quals siguin aplicable els tipus establerts en la seva tarifa 2a. per a finalitats diferents de les de combustible i carburant;
- la fabricació i importació d'hidrocarburs destinats a:
 - la utilització com a carburant en la navegació aèria o marítima, a excepció de la navegació privada d'esbarjo,
 - la producció d'electricitat en centrals elèctriques, la producció d'electricitat o la cogeneració d'electricitat i de calor en centrals combinades,
 - la utilització com a carburant en el transport per ferrocarril, i
 - la utilització en la construcció, modificació i proves d'aeronaus i embarcacions, etc.
- la fabricació o importació de biocarburants o biocombustibles, en el camp dels projectes pilots per al desenvolupament tecnològic de productes menys contaminants, sense que es pugui estendre a altres productes amb els quals es puguin utilitzar barrejats;
- la importació de carburants continguts en els dipòsits normals dels turismes, vehicles automòbils industrials i de contenidors d'usos especials, amb un màxim de dos-cents litres.

A més d'aquestes exempcions, la normativa comunitària permet l'aplicació d'uns tipus reduïts per a usos específics que determina la llei, entre els quals hi ha, a més dels tipus reduïts per al gasoil bonificat (requereix autorització i s'ha d'acreditar la condició com a tal davant el proveïdor), els establerts per al gas líquid del petroli, per al metà, querosè, olis mitjans i hidrocarburs gasosos.

Es reconeix el dret a la **devolució** de les quotes satisfetes per l'impost, a més del que està establert de manera general per als impostos especials, en els supòsits següents:

- el consum, directe o indirecte, de productes objecte de l'impost als quals siguin aplicables els tipus establerts en la tarifa 1a., excepte el gas natural, en

Devolució de les quotes

Per al càlcul de la devolució de les quotes satisfetes per l'impost sobre hidrocarburs, consulteu l'article 52 bis de la Llei d'IE.

usos diferents dels de combustible i carburant, dels titulars d'explotacions industrials;

- el proveïment de gasoil a embarcacions que facin navegació diferent de la privada d'esbarjo;
- la utilització de productes objecte de l'impost en projectes pilots per al desenvolupament tecnològic de productes menys contaminants, i
- la devolució a fàbrica o dipòsit fiscal de productes objecte de l'impost que accidentalment hagin resultat barrejats amb altres o contaminants.

Igualment, es regula la **devolució parcial per al gasoil d'ús professional**, mitjançant la qual els titulars dels vehicles citats a continuació que compleixin els requisits establerts tenen dret a una devolució parcial de l'impost sobre hidrocarburs satisfet o suportat respecte al gasoil d'ús general que hagin utilitzat com a carburant en el motor d'aquells:

- vehicles de motor o conjunts de vehicles acoblats destinats exclusivament al transport de mercaderies per carretera, i amb un pes màxim autoritzat de 7,5 tones;
- els vehicles de motor destinats al transport de passatgers, i
- els taxis.

Els titulars dels vehicles exposats han de posseir el títol administratiu corresponent que els habiliti per a l'exercici de la professió.

Respecte de la devolució parcial del gasoil emprat en l'agricultura i ramaderia, es reconeix el dret a la devolució de les quotes de l'impost sobre hidrocarburs satisfetes o suportades pels agricultors en ocasió de les adquisicions de gasoil que hagi tributat al tipus d'epígraf 1.4 de l'article 50.1 de la Llei d'IE, que hagin efectuat durant l'any anterior⁵.

⁽⁵⁾Vegeu l'article 52. ter de la Llei d'IE.

1.2.4. Impost sobre les labors del tabac

Sobre l'àmbit objectiu, tenen la consideració de labors del tabac⁶:

- els cigars,
- els cigarrets,
- la picadura per a cargolar, i
- els altres tabacs per a fumar.

⁽⁶⁾Llegiu la definició de les labors del tabac en l'article 59 de la Llei d'IE.

És a dir, està constituït per les labors del tabac que es comercialitza per a ser fumat, de manera que el tabac en brut o en branca no és objecte de l'impost.

No estan subjectes a l'impost la fabricació ni la importació de labors del tabac que es destrueixin sota el control de l'Administració tributària, en la forma i amb les condicions que s'estableixin reglamentàriament, a l'interior de les fàbriques i dipòsits fiscals.

La **base imposable** depèn de si el tipus impositiu que cal aplicar és proporcional o específic. Està constituïda:

- en cas de tipus proporcionals, pel valor de les labors del tabac, calculat segons el seu preu màxim de venda al públic en expeneduries de tabac i timbre situades a la Península o les illes Balears, inclosos tots els impostos;
- per a l'aplicació de tipus específics, pel nombre d'unitats.

Els **tipus impositius** són els següents:

- Epígraf 1. Cigars i cigars petits:
Excepte en els casos en què sigui aplicable el paràgraf següent, els cigars i cigars petits estan gravats al tipus del 15,8%. L'import de l'impost no pot ser inferior al tipus únic de 41,5 euros cada 1.000 unitats, i s'incrementarà fins a 44,5 euros quan per als cigars i cigars petits es determini un preu de venda al públic inferior a 215 euros cada 1.000 unitats.
- Epígraf 2. Cigarrets
Excepte en els casos en què resulti aplicable el paràgraf següent, els cigarrets estaran gravats simultàniament a aquests tipus impositius:
 - Tipus proporcional: 51 per 100.
 - Tipus específic: 24,7 € per cada 1.000 cigarrets.

L'import de l'impost no pot ser inferior al tipus únic de 131,5 euros cada 1.000 cigarrets, i s'incrementarà fins a 141 euros quan per als cigarrets es determini un preu de venda al públic inferior a 196 euros cada 1.000 cigarrets.

- Epígraf 3. Picadura per a cargolar
Excepte en els casos en què resulti aplicable el paràgraf següent, la picadura per a cargolar estarà gravada simultàniament a aquests tipus impositius:
 - Tipus proporcional: 41,5 per 100.
 - Tipus específic: 23,5 € per quilogram.

L'import de l'impost no pot ser inferior al tipus únic de 98,75 euros per cada quilogram, i s'incrementarà fins a 102,75 euros quan per a la picadura per a cargolar es determini un preu de venda al públic inferior a 165 euros per quilogram.

- Epígraf 4. Les altres labors del tabac: 28,4 per 100.
Les altres labors del tabac estan gravades al tipus únic de 22 euros per quilogram quan la quota que resulti d'aplicar el tipus establert en el paràgraf anterior sigui inferior a la quantia d'aquest tipus únic.

Respecte de les **exempcions**, estan exemptes la fabricació i importació de labors del tabac que es destinin a determinades activitats (desnaturalització per a l'ús posterior en finalitats industrials o agrícoles i la realització d'anàlisis científiques o relacionades amb la seva qualitat) i les importacions conduïdes per viatgers i petits enviaments ocasionals en determinades condicions.

Pel que fa a les **devolucions**, es pot sol·licitar la devolució de l'impost en cas de destrucció i la devolució per al reciclatge.

1.3. Impost sobre l'electricitat

L'article 3.6 de la Llei 28/2014, de 27 de novembre, deroga, amb efecte des de l'1 de gener de 2015, el capítol IX, títol I, de la Llei de l'impost sobre l'electricitat que, fins a la data esmentada, regulava l'impost sobre l'electricitat. A més, s'afegeix un capítol II al títol III de la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials (article 89 i seg.)

Aquesta llei configura el nou impost especial sobre l'electricitat, de manera que deixa de ser un impost especial de fabricació (art. 1.2 LIIEE) per esdevenir un impost que grava el subministrament d'energia elèctrica per al consum o el consum per part dels productors d'aquella electricitat generada per ells mateixos.

L'article 89 de la redacció actual de la Llei d'impostos especials defineix aquest impost com un tribut de naturalesa indirecta que recau sobre el consum d'electricitat i grava, en fase única, el subministrament d'energia elèctrica per al consum, com també el consum per part dels productors d'aquella electricitat generada per ells mateixos.

L'àmbit objectiu de l'impost especial sobre l'electricitat està constituït per l'energia elèctrica classificada en el codi NC 2716 de la nomenclatura aranzel·lària i estadística que estableix el Reglament (CEE) núm. 2658/87 del Consell, de 23 de juliol de 1987.

Lectura recomanada

Consulteu l'article 61 de la Llei d'IE.

Constitueix el fet imposable de l'impost (article 92) el subministrament d'energia elèctrica a una persona o entitat que adquireix l'electricitat per al consum propi i el consum per part dels productors d'energia elèctrica d'aquella electricitat generada per ells mateixos.

No estarà subjecte a l'impost el consum pels generadors o conjunt de generadors de potència total no superior a 100 kilowatts (kW) de l'energia elèctrica produïda per ells mateixos.

Són contribuents de l'impost, en el cas de subministrament a tercers, aquells que degudament habilitats, d'acord amb la Llei 24/2013, de 26 de desembre, del sector elèctric, efectuin subministraments d'energia elèctrica al consumidor i, en el cas d'autoproducció, aquells que consumeixin l'energia elèctrica generada per ells mateixos.

Els contribuents han de repercutir íntegrament l'import de l'impost sobre aquell per a qui dugui a terme l'operació gravada.

El tipus impositiu serà de 5,11269632%, sense que puguin ser inferiors a les quanties següents:

- 0,5 euros per megawatt per hora, quan l'electricitat subministrada o consumida s'utilitzi en usos industrials o en embarcacions atracades a port que no tinguin la condició d'embarcacions privades d'oci.
- 1 euro per megawatt per hora, quan l'electricitat subministrada o consumida es destini a altres usos.

1.4. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

Estan subjectes a l'impost els supòsits següents:

- La primera matriculació definitiva a Espanya de vehicles, nous o usats, proveïts de motor per a la propulsió. No s'inclouen els vehicles que figuren en l'article 65 de la llei, en l'apartat d'excepcions.
- La primera matriculació d'embarcacions i bucs d'esbarjo o d'esports nàutics, nous o usats, que tinguin més de vuit metres d'eslora, en el registre de matrícula de bucs, ordinari o especial o, en cas de no ser inscrivibles en aquest registre, la primera matriculació en el registre de la corresponent federació esportiva. La primera matriculació de motos nàutiques està subjecta en tot cas, independentment de l'eslora.
- La primera matriculació d'avions, avionetes i altres aeronaus, noves o usades, proveïdes de motor mecànic, en el Registre d'aeronaus (se n'exceptuen les que es puguin utilitzar-se per a treballs agrícoles o forestals, trasllat de

malalts i ferits, i aquelles el pes màxim d'enlairament de les quals no excedeixi de 1.550 quilograms.

- La circulació o utilització a Espanya dels mitjans de transport anteriors, quan no se n'hagi sol·licitat la matriculació definitiva a Espanya, dins dels trenta dies següents a l'inici de la utilització en aquest país.

Estan **exemptes** de l'impost la primera matriculació definitiva o, si escau, la circulació o utilització a Espanya dels mitjans de transport següents:

- Els vehicles automòbils:
 - considerats com a taxis, autotaxis o autoturismes.
 - els afectes amb exclusivitat a l'activitat d'ensenyament de conductors i al lloguer (no s'han de cedir a persones vinculades, ni per temps superior a tres mesos a una mateixa persona, durant un període de dotze mesos consecutius).
 - matriculats a nom de minusvàlids per ús exclusiu seu, sempre que no hagin transcorregut almenys quatre anys des de la matriculació d'un altre vehicle amb condicions similars; a més, no se'n permet la transmissió sense que hagin passat almenys quatre anys des de la matriculació.
 - que siguin objecte de matriculació especial⁷, en règim de matrícula diplomàtica, dins dels límits i requisits que es fixen reglamentàriament a nom de missions diplomàtiques, organitzacions internacionals, etc.
- Les embarcacions:
 - les embarcacions i bucs d'esbarjo o d'esports nàutics l'eslora màxima dels quals no excedeixi de quinze metres, que es dediquin efectivament i exclusivament a l'exercici d'activitats de lloguer⁸.
 - les embarcacions que per la seva configuració solament puguin ser impulsades a rem o pala, i també els velers de categoria olímpica.
- Les aeronaus:
 - matriculades per l'Estat, comunitats autònomes, corporacions locals o per empreses o organismes públics.
 - matriculades a nom d'escoles reconegudes oficialment per la Direcció general d'Aviació Civil i destinades de manera exclusiva a l'educació i formació de pilots o al seu reciclatge professional.
 - matriculades a nom d'empreses de navegació aèria.
 - matriculades per a ser cedides en arrendament exclusivament a empreses de navegació aèria.

⁽⁷⁾Vegeu l'article 66.1.e de la Llei d'IE.

⁽⁸⁾Vegeu l'article 66.1.f de la Llei d'IE.

Algunes de les exempcions assenyalades anteriorment estan condicionades al reconeixement previ de l'Administració tributària i al compliment d'una sèrie de requisits addicionals.

Amb caràcter general, estan exempts de l'impost de matriculació a Espanya, amb determinats requisits, els mitjans de transport que es matriculin o s'utilitzin com a conseqüència del trasllat de la residència habitual del seu titular des de l'estranger al territori espanyol.

Són **subjectes passius** de l'impost:

- les persones o entitats a nom de les quals s'efectuï la primera matriculació definitiva del mitjà de transport;
- en els casos en què no s'hagi sol·licitat la matriculació encara que s'hauria d'haver sol·licitat, les persones o entitats a què es refereix la disposició addicional primera de la Llei d'IE;
- les persones o entitats a nom de les quals estigui matriculat un mitjà de transport amb aplicació d'algun dels supòsits de no-subjecció o d'exempció previstos en la Llei d'IE quan es modifiquin, abans de transcorreguts quatre anys des de la primera matriculació definitiva, les circumstàncies o requisits determinants d'aquests supòsits de no-subjecció o d'exempció.

Exemple

Si un turisme és adquirit per un minusvàlid, i a l'any següent el transfereix, en aquest cas s'incompleix una de les condicions d'aplicació de l'exempció, per la qual cosa s'ha de liquidar l'impost; en aquest cas, el subjecte passiu és la persona a nom de la qual estigui matriculat el vehicle.

L'impost es **reporta**:

- en el moment en què el subjecte passiu presenti la sol·licitud de la primera matriculació definitiva del mitjà de transport;
- en els casos en els quals no s'hagi sol·licitat la matriculació encara que s'hauria d'haver fet, l'impost es reporta l'endemà a la finalització del termini;
- quan es modifiquin, abans de transcorreguts quatre anys des de la primera matriculació definitiva, o dos anys en els casos d'ensenyament i lloguer, les circumstàncies o requisits determinants dels supòsits de no-subjecció o d'exempció. La meritació de l'impost es produeix en el moment en què es produeixi la modificació d'aquestes circumstàncies o requisits.

La **base imposable** està constituïda:

- en els mitjans de transport nous, per l'import que constitueix la base imposable de l'IVA;

- en els mitjans de transport usats, pel seu valor de mercat a la data de meritació de l'impost⁹.
- S'aplica una reducció del 50% de la base imposable que correspongui a vehicles destinats a l'ús exclusiu de famílies nombroses, amb subjecció a determinats requisits.

⁽⁹⁾Els subjectes passius poden utilitzar, per a determinar el valor de mercat, les taules de valoració de mitjans de transport usats aprovades pel Ministeri d'Economia i Hisenda, a l'efecte de l'ITP i AJD i de l'ISD que estiguin vigents en la data de la meritació de l'impost.

⁽¹⁰⁾Vegeu l'article 70 de la Llei IE.

Respecte dels **tipus impositius**, es fixen nou epígrafs, principalment en funció de les emissions oficials de CO₂¹⁰.

Els tipus aplicables són els que fixi cada comunitat autònoma de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia. En cas que la comunitat autònoma no hagi aprovat altres tipus impositius, cal aplicar els que s'indiquen en la taula següent.

| Epígrafs | Península i illes Balears | Canàries | Ceuta i Melilla |
|-----------|---------------------------|----------|-----------------|
| 1r. i 6è. | 0% | 0% | 0% |
| 2n. i 7è. | 4,75% | 3,75% | 0% |
| 3r. i 8è. | 9,75% | 8,75% | 0% |
| 4t. i 9è. | 14,75% | 13,75% | 0% |
| 5è. | 12% | 11% | 0% |

Quan la meritació de l'impost hagi tingut lloc a Ceuta i Melilla i el mitjà de transport sigui objecte d'importació definitiva a la Península, les illes Balears o Canàries, es liquida l'impost als tipus impositius resultants de multiplicar els tipus impositius aprovats per la comunitat autònoma o, si escau, els de la taula anterior, per:

- 1,00 si la importació es fa durant el primer any.
- 0,67 si la importació es fa durant el segon any.
- 0,42 si la importació es fa durant el tercer o quart any.

La **base imposable** és el valor en duana del mitjà de transport.

Quan la meritació de l'impost hagi tingut lloc a les Canàries i el mitjà de transport sigui objecte d'introducció definitiva en la Península i illes Balears dins del primer any següent a la realització del fet imposable, s'ha de liquidar la diferència dels tipus impositius entre la comunitat autònoma en la qual s'introdueix i l'aplicable a les Canàries, i la base imposable és el valor del mitjà de transport en el moment de la introducció.

1.5. Impost especial sobre el carbó

La llei en defineix el fet **imposable** com la posada a consum de carbó en l'àmbit territorial definit. Va ser introduït en la Llei 38/1992, d'impostos especials, i la Llei 22/2005, de 18 de novembre, procedeix a la transposició dels aspectes de la Directiva 2003/96/CE, per la qual es reestructura el règim comunitari d'imposició dels productes energètics i de l'electricitat. L'àmplia delimitació negativa del gravamen de l'impost, efectuada per mitjà dels supòsits de no-subjecció i exempció previstos, fan que l'impost no representi, amb caràcter general, una càrrega tributària efectiva per al carbó consumit a Espanya.

La posada a consum que en constitueix el fet imposable comprèn les operacions següents:

- La primera venda o lliurament de carbó efectuada després de la producció o extracció, importació o adquisició intracomunitària. En el cas d'empresaris que destinin el carbó a la revenda dins de l'àmbit territorial de l'impost –que, com veurem, en tenen exempta l'adquisició–, es considera com a primer lliurament el que facin aquests.
- L'autoconsum, considerant com a tal la utilització o consum fet pels seus productors, extractors, importadors, adquirents intracomunitaris o pels empresaris revenedors esmentats abans.

S'estableix la presumpció que el carbó ha estat objecte de posada a consum quan els subjectes passius no justifiquin la destinació donada al carbó produït, importat o adquirit.

Es preveuen dos supòsits de no-subjecció:

- Les vendes o lliuraments que impliquin l'enviament directe a un destinatari fora de l'àmbit territorial de l'impost. Per a l'aplicació d'aquest supòsit, en el cas que la destinació sigui un territori comunitari diferent d'Espanya –segons la definició que d'aquest territori fa la llei mateixa–, l'empresari ha de poder acreditar que el receptor és una empresa registrada a aquest efecte en un altre estat membre i que el carbó ha estat rebut per aquesta empresa. En el cas que l'enviament es destini a un lloc fora de territori comunitari, s'ha d'acreditar l'exportació amb la corresponent documentació duanera.
- L'autoconsum efectuat per productors i extractors dins de les instal·lacions de producció o extracció i directament vinculat a aquestes activitats.

Quant a les **exempcions**, es preveuen les següents:

Directiva 2003/96/CE

Amb anterioritat a la Directiva 2003/96/CE, i en relació amb els productes energètics, solament es regulaven en l'àmbit comunitari els impostos especials sobre hidrocarburs, mitjançant les directives 92/81/CEE i 92/82/CEE. La directiva parteix de la consideració que la falta de disposicions comunitàries que sotmetin a una imposició mínima l'electricitat i els productes energètics diferents dels hidrocarburs pot ser perjudicial per al bon funcionament del mercat interior.

- La primera venda o lliurament efectuat a empresaris que destinin el carbó a la revenda al territori espanyol o a l'enviament fora d'aquest àmbit territorial, complint els requisits que s'han comentat per a la no-subjecció.
- La posada a consum destinada als usos següents: producció d'energia elèctrica i cogeneració d'electricitat i calor; reducció química i processos electrolítics i metal·lúrgics; processos mineralògics; combustible en l'àmbit del consum domèstic i residencial; qualsevol altre ús que no representi combustió.

En general, la **meritació** de l'impost es produeix en el moment de la posada del carbó a la disposició dels adquirents o, si escau, en el del l'autoconsum.

El **tipus de gravamen** es defineix com a tipus específic –és a dir, que no recau sobre un valor sinó sobre unitats físiques–, referit al poder energètic del carbó, expressat en gigajoules (GJ). En concret, és de 0,15 euros per gigajoule.

Els **subjectes passius** són els productors, extractors, importadors o adquirents intracomunitaris, i empresaris revenedors, que facin les operacions subjectes. Aquests subjectes han de repercutir, tret de no-subjecció o exempció, l'import de les quotes reportades. Aquesta repercussió, quan l'operació s'hagi de documentar en factura o document equivalent, s'efectua en el document mateix de manera separada a la resta dels conceptes, mentre que si es tracta d'una operació exempta o no subjecta s'ha d'indicar el precepte de la llei en la qual es basa l'exempció o no-subjecció.

Quant a la **gestió** de l'impost, els subjectes passius estan obligats a efectuar declaracions trimestrals, i pagar el deute tributari corresponent, i també una declaració resum anual.

Exemple

L'empresa Carboenergetic, SA, ha importat tres-centes tones d'antracita de Rússia, amb un poder energètic de 28 GJ per tona, que té les destinacions següents:

- venda i enviament directe a una filial establerta al Marroc: 29 tones;
- venda a Districarbo, SL, que es dedica a la revenda dins del territori espanyol: 70 tones;
- venda a una central tèrmica: 200 tones, i
- no pot justificar la destinació de la tona restant.

L'aplicació de l'impost corresponent a cada destinació dels citats és:

- no subjecte, per enviar-se directament fora de l'àmbit territorial;
- exempt, per vendre's a un empresari que el revén dins del territori espanyol;
- exempt, per ser una posada a consum destinada a la producció d'energia elèctrica;
- se'n presumeix la posada a consum i no es pot acreditar cap supòsit de no-subjecció ni d'exempció. Per tant, la quota és la següent: $1 \text{ t} \times 28 \text{ GJ/t} \times 0,15 \text{ €/GJ} = 4,20 \text{ €}$.

1.6. Impost sobre les primes d'assegurances

Grava les primes pagades per determinades operacions d'assegurança i capitalització. Va ser creat per la Llei 13/1996, amb efectes des de l'1 de gener de 1997, amb la fi, segons l'exposició de motius d'aquesta llei, d'adequar el sistema impositiu espanyol amb el de la Unió Europea. Cal tenir en compte que aquestes operacions no resultaven gravades per cap impost indirecte i, en particular, no ho estan per l'impost sobre el valor afegit, ja que, malgrat estar subjectes a aquest impost, n'estan exemptes.

Constitueix el **fet imposable** de l'impost la realització d'operacions d'assegurança i capitalització basades en tècnica actuarial a les quals es refereix l'article 3 de la Llei d'ordenació i supervisió de les assegurances privades –el text refós de la qual va ser aprovat pel Reial decret legislatiu 6/2004–, que s'entenguin fetes en l'àmbit espacial de l'impost i concertades per entitats asseguradores que operin a Espanya.

Operacions

Les operacions a les quals es refereix l'article 3 de la Llei d'ordenació i supervisió de les assegurances privades són:

- a) les activitats d'assegurança directa de vida, d'assegurança directa diferent de l'assegurança de vida i de reassegurança;
- b) les operacions de capitalització basades en tècnica actuarial que consisteixin a obtenir compromisos determinats quant a la durada i a l'import a canvi de desemborsaments únics o periòdics prèviament fixats;
- c) les operacions preparatòries o complementàries de les d'assegurança o capitalització que practiquin les entitats asseguradores en la seva funció canalitzadora de l'estalvi i la inversió, i
- d) les activitats de prevenció de danys vinculades a l'activitat asseguradora.

L'**àmbit territorial** de l'impost és el territori espanyol. A aquests efectes, s'entenen fetes en territori espanyol les operacions en les quals sigui Espanya l'estat de localització del risc o compromís, segons el que preveu el Text refós de la llei d'ordenació i supervisió de les assegurances privades o, a falta de normes específiques de localització segons aquesta llei, quan el contractant sigui un empresari o professional que concerta les operacions en l'exercici d'una activitat la seu de la qual es trobi al territori esmentat o hi tingui un establiment permanent o el lloc del seu domicili.

La tributació per l'impost resulta delimitada en sentit negatiu pels supòsits de no-subjecció i les exempcions. Quant als primers, estan **no subjectes** a l'impost les operacions derivades dels concerts que les entitats asseguradores establei-

xin amb organismes de l'Administració de la Seguretat Social o amb entitats de dret públic que tinguin encomanada, de conformitat amb la seva legislació específica, la gestió d'alguns dels règims especials de la Seguretat Social.

Per la seva banda, les **exempcions** previstes són les següents:

- les operacions relatives a assegurances socials obligatòries i a assegurances col·lectives que instrumentin sistemes alternatius als plans i fons de pensions;
- les operacions relatives a assegurances sobre la vida;
- les operacions de capitalització basades en tècnica actuarial;
- les operacions de reassegurança;
- les operacions d'assegurança de caució;
- les operacions d'assegurança de crèdit a l'exportació i les d'assegurances agràries combinades;
- les operacions d'assegurança relacionades amb el transport internacional de mercaderies o viatgers;
- les operacions d'assegurança relacionades amb bucs o aeronaus que es destinen al transport internacional, amb excepció dels que facin navegació o aviació privada d'esbarjo;
- les operacions d'assegurança d'assistència sanitària i malaltia, i
- les operacions relatives als plans de previsió assegurats.

La **base imposable** de l'impost està constituïda per l'import total de la prima o quota de l'assegurança satisfeta pel prenedor o un tercer, entenent com a tal el total de la contraprestació per les operacions subjectes amb excepció dels recàrrecs establerts a favor del Consorci de Compensació d'Assegurances.

La quota es determina aplicant a aquesta base el **tipus impositiu**, que és del 6%.

La **meritació** de l'impost es produeix en el moment en què se satisfan les primes corresponents. Si aquestes es fraccionen, la meritació es produeix en el moment en què es faci cadascun dels pagaments fraccionats.

El **subjecte passiu** és l'entitat asseguradora que faci les operacions que resulten gravades per l'impost. En el cas d'entitats domiciliades en un altre estat membre de l'espai econòmic europeu que operin a Espanya en règim de lliure prestació de serveis, són subjectes passius, en qualitat de substituïts, els representants fiscals d'aquestes entitats.

Les entitats asseguradores tenen l'obligació de repercutir l'impost sobre les persones que contractin les assegurances objecte de gravamen, atenint-se, per a això, a la normativa reguladora de l'IVA. S'estableix la responsabilitat solidària del pagament de l'impost per a aquells empresaris o professionals contractants establerts a Espanya en les operacions subjectes fetes per entitats assegurado-

res domiciliades en un altre estat membre de l'espai econòmic europeu que operin a Espanya en règim de lliure prestació de serveis que no acreditin la repercussió de l'impost.

Finalment, i en relació amb la **gestió** de l'impost, els subjectes passius estan obligats a efectuar declaracions mensuals i a pagar els import corresponents, i també a una declaració resum anual, totes per via telemàtica.

Les asseguradores establertes en un altre estat membre de l'espai econòmic europeu que actuïn a Espanya en règim de lliure prestació de serveis han de nomenar un representant fiscal establert en aquest país.

Exemple

Daniel García té contractades les assegurances següents:

- Una assegurança a tot risc sobre el seu automòbil, per la qual paga una prima anual de mil dos-cents euros.
- Una assegurança de vida, per la qual paga una prima anual de nou-cents euros.
- Una assegurança d'assistència sanitària, per la qual paga una prima de seixanta euros mensuals.

Per a determinar l'import de l'impost sobre les primes d'assegurança que suporta, hem de considerar que tant l'assegurança de vida com la d'assistència sanitària gaudeixen d'exempció. Quant a l'assegurança de l'automòbil, la quota és el resultat d'aplicar el tipus del 6% sobre la base imposable, que és l'import de la quota pagada. És a dir:

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

2. Impostos duaners

2.1. Funcions dels impostos duaners

Com succeeix amb tots els impostos, els duaners tenen entre les seves funcions la recaptatòria, ja que representen una font d'ingressos públics. No obstant això, aquesta no és la seva funció principal, sinó una finalitat secundària d'un tribut que té la seva vertadera justificació com a **instrument de la política comercial** d'un estat o grup d'estats. La funció recaptatòria no pot constituir per si mateixa el fonament d'aquests impostos, si considerem que mancaria de sentit gravar, sense cap altra justificació, la capacitat de pagament que es pugui posar de manifest en ocasió de la realització d'importacions, atès que sobre els productes importats ja recau l'impost sobre el valor afegit i, si escau, els impostos especials.

Els impostos duaners formen part d'una sèrie d'instruments de política comercial que bàsicament tenen com a efecte l'augment de competitivitat dels productes interiors enfront dels exteriors.

Aquest resultat es pot aconseguir mitjançant diversos mitjans, com són els subsidis als productes nacionals i a les exportacions, les prohibicions i quotes a la importació, les regulacions tècniques, sanitàries i burocràtiques, etc.; però l'instrument per excel·lència per a això són els **impostos sobre les importacions**, els efectes dels quals equivalen als d'un augment de preu dels productes estrangers.

A més, també formen part dels impostos duaners els **impostos sobre les exportacions**, molt menys freqüents que els que graven les importacions. En aquest cas, la seva funció sol ser assegurar el subministrament interior de productes de primera necessitat davant situacions d'escassetat. La legislació de la

IVA en les importacions

En el cas espanyol, les importacions formen part del fet imposable de l'IVA, d'acord amb l'article 17 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, i la meritació de l'impost s'estableix en l'article 77.1 d'aquesta mateixa llei, precisament "en el moment en què hagi tingut lloc la meritació dels drets d'importació".

La modificació operada en la Llei de l'IVA per la Llei 28/2014, de 27 de novembre, ha inclòs la possibilitat que, en certs requisits, les quotes de l'impost a la importació s'ingressin en la declaració-liquidació corresponent al període en què es rebí el document on consti la liquidació practicada per l'Administració.

El nou sistema d'ingrés de l'IVA d'importació no substitueix el que existia fins a l'1 de gener de 2015. Aquest canvi normatiu suposa que, a partir de l'1 de gener de 2015, alguns operadors continuaran fent pagaments directes de l'IVA d'importació a la duana (amb la carta de pagament 031) i d'altres l'ingressaran en el seu model d'autoliquidació. Coexistiran, per tant, tots dos sistemes d'ingrés. Es tracta d'un règim voluntari al qual poden acollir-se els operadors que tinguin com a període de declaració el mes natural.

Unió Europea preveu els drets d'exportació, però actualment no s'apliquen, per la qual cosa en endavant ens referirem bàsicament als drets sobre importacions.

En definitiva, els impostos sobre importacions són instruments proteccionistes, i la seva justificació ens porta a la vella discussió entre lliurecanvisme i proteccionisme, els arguments teòrics de la qual van ser formulats ja en el desenvolupament inicial del que entenem per ciència econòmica.

De manera sintètica, podem dir que els partidaris del **proteccionisme** consideren necessària de vegades la protecció de la indústria nacional, sense la qual aquesta no es pot desenvolupar enfront d'una competència internacional que solament beneficia els països més competitius i que, a més, genera desequilibris en la balança comercial. Enfront d'això, les tesis del **lliurecanvisme** posen l'accent que la divisió internacional del treball i la competència internacional generen més productivitat, milloren la tecnologia i redueixen els preus, de la qual cosa es beneficia l'economia mundial en el seu conjunt. Malgrat que les tesis lliurecanvistes semblen haver triomfat en l'àmbit teòric, la seva aplicació en la política real ha avançat amb alts i baixos en la història recent. Així, les guerres i la Gran Depressió van provocar una volta al proteccionisme en la primera meitat del segle XX, la qual cosa va agreujar l'estat de l'economia. Finalitzada la Segona Guerra Mundial, es van anar imposant les postures favorables al lliure canvi, la qual cosa sens dubte va contribuir a un fort creixement del comerç internacional. Amb tot, a pesar que els països desenvolupats –entre aquests, els de la Unió Europea en el seu conjunt– defensen de manera generalitzada la idea de la llibertat de comerç, actualment no hi ha cap país sense algun grau de protecció comercial.

Mercantilisme i liberalisme

A partir del finals del segle XVIII es produeix un enfrontament entre les tesis mercantilistes (proteccionistes), partidàries d'una balança comercial favorable, que s'aconseguia bàsicament amb elevats aranzels de duana, i les liberals (lliurecanvistes), els màxims exponents de les quals van ser Adam Smith, amb la teoria de l'avantatge absolut, i David Ricardo, amb la teoria de l'avantatge comparatiu, evolució de la primera. Aquestes teories proporcionen un suport científic als avantatges del lliure comerç.

2.2. La unió duanera europea

Entre els fonaments de la Comunitat Europea, segons el seu tractat constitutiu de 1957, es troba la lliure circulació de mercaderies. D'acord amb això, es persegueix la construcció d'un mercat interior, resultat de fusionar els mercats nacionals, dins del com no hi hagi impediments per a la importació, exportació o trànsit de productes comunitaris. Per a això s'estableix una unió duanera.

En l'àmbit interior, la **unió duanera** comporta per als intercanvis de mercaderies entre els estats membres l'eliminació dels drets de duana i de les exaccions d'efecte equivalent –per exemple, taxes per controls sanitaris, llicències d'importació, etc.–, i també la prohibició d'establir restriccions quantitatives.

En l'àmbit exterior, per als intercanvis de mercaderies entre un estat membre i un país tercer, comporta la fixació d'un aranzel duaner comú, amb una tarifa i regles duaneres aplicables per a tots els estats membres en les seves relacions amb països tercers.

Lliure circulació de mercaderies a la Comunitat Europea

Com a declaració d'intencions, en el Tractat Constitutiu de la Comunitat Econòmica Europea, signat a Roma el 25 de març de 1957, es diu: “Desitjant contribuir, gràcies a una política comercial comuna, a la supressió progressiva de les restriccions en els intercanvis internacionals”.

Dins d'aquest procés, hi ha dues dates d'especial rellevància per a Espanya. La primera, la de l'1 de gener de 1986, en la qual s'incorpora a la Comunitat Econòmica Europea, amb la qual cosa s'integra en la unió duanera en el grau de desplegament en què aquesta es trobava en aquest moment. La segona, l'1 de gener de 1993, en la qual entra en vigor el **Mercat Únic Europeu**. A partir d'aquesta data se suprimeixen les fronteres entre els diferents estats membres. Amb això, en l'entrada a Espanya de mercaderies procedents d'un altre estat membre ja no cal parlar d'importació, sinó d'adquisicions intracomunitàries, en relació amb les quals no hi ha cap tipus de control a les antigues fronteres. De la mateixa manera, no parlarem d'exportació quan ens vulguem referir a una sortida de mercaderies espanyoles amb destinació a un altre estat membre, sinó de lliuraments intracomunitaris.

Tractat de la Unió Europea

El Tractat de la Unió Europea, també conegut com a Tractat de Maastricht, signat en aquesta ciutat el 7 de febrer de 1992, va entrar en vigor l'1 de gener de 1993. Amb aquest tractat es crea la Unió Europea, que engloba les tres comunitats europees preexistents.

Operacions intracomunitàries i IVA

En l'àmbit tributari, destaca l'efecte d'aquests canvis en l'IVA. Les importants modificacions normatives que representen la supressió de fronteres fan necessària una nova llei, l'actualment vigent Llei 37/1992, de l'IVA. Són especialment rellevants la nova regulació dels lliuraments i de les adquisicions intracomunitàries i l'establiment, per a aquestes últimes, d'un sistema substitutiu de la tributació en duana: el mecanisme de la inversió del subjecte passiu.

En congruència amb aquesta unificació de la política comercial de la Unió Europea, la recaptació pels impostos duaners forma part dels **recursos propis** que s'integren en el pressupost de la Unió Europea. D'acord amb la Decisió 2007/436/CEE, Euratom, del Consell, altres recursos propis són el basat en la renda nacional bruta dels estats i el resultat d'aplicar un tipus uniforme a les bases imposables de l'IVA harmonitzades. Dins d'aquest sistema de recursos propis, els impostos duaners representen un volum de poc més del 10%. Com veurem, la recaptació dels impostos duaners l'efectuen els estats per mitjà de les seves autoritats duaneres. Per això, i en concepte de despeses de recaptació, els estats retenen un 25% de les quantitats recaptades.

Recursos propis de la Unió Europea

S'entén per recursos propis els ingressos destinats definitivament a la Comunitat per a finançar el seu pressupost i als quals aquesta té dret, sense necessitat que les autoritats nacionals els hagin d'aprovar.

2.3. La importació de mercaderies i la destinació duanera

Com s'ha indicat, parlem d'importacions per a referir-nos a l'entrada de mercaderies en territori de la Unió Europea.

El corresponent pagament dels impostos duaners –més freqüentment denominats drets aranzelaris– permet la consideració d'aquestes mercaderies com a comunitàries, la qual cosa les habilita per a circular lliurement entre els estats membres sense subjecció a cap control físic.

Territori duaner de la Unió Europea

En realitat, s'ha de matisar que el territori duaner de la Unió Europea no coincideix amb la totalitat dels territoris dels estats membres. Així, per exemple, a Espanya no formen part d'aquest territori les ciutats autònomes de Ceuta i Melilla; Canàries, que tampoc no formava part del territori duaner en el Tractat d'adhesió, de 1985, s'hi va integrar a partir de 1991.

Quan una mercaderia no comunitària entra en territori duaner de la Unió Europea, se li ha de donar una **destinació duanera**, que pot ser:

- 1) **Inclusió en un règim duaner.** Els règims poden ser:
 - a) **Despatx de lliure pràctica** (art. 201 CAU). En aquest cas, una mercaderia no comunitària adquireix la consideració de mercaderia comunitària, i es reporten els drets d'importació corresponents.
 - b) **Trànsit extern** (art. 226 CAU). És un règim que permet circular les mercaderies no comunitàries d'un punt a un altre del territori duaner de la Unió Europea sense estar subjectes a drets d'importació.
 - c) **Dipòsit duaner** (art. 237 CAU). Representa el dipòsit de mercaderies no comunitàries en llocs reconeguts per les autoritats duaneres i sota el control d'aquestes, sense meritació de drets d'importació, mentre es decideix la destinació definitiva de les mercaderies, moment en el qual s'aplica el tractament que correspongui a aquesta destinació.

Codi duaner de la UE

L'1 de maig de 2016 va entrar en vigor el nou Codi duaner de la Unió Europea (a partir d'ara, CAU), aprovat pel Reglament UE núm. 952/2013 del Parlament Europeu i del Consell, de 9 d'octubre de 2013, que substitueix el Reglament 2913/92 del Consell.

d) Perfeccionament actiu (art. 256 CAU). En síntesi, aquest sistema permet fer operacions de perfeccionament (elaboració, muntatge, reparació, transformació, etc.) sobre mercaderies no comunitàries en les quals els productes resultants siguin reexportats fora de la Unió Europea; en aquest cas les mercaderies no estan subjectes a drets d'importació (sistema de suspensió).

e) Importació temporal (art. 250 CAU). Permet la importació de mercaderies no comunitàries per a ser usades amb la condició que siguin reexportades sense haver sofert transformació, amb exoneració total o parcial, segons el tipus de mercaderies de què es tracti, dels drets d'importació.

f) Perfeccionament passiu (art. 259 CAU). Permet importar i despatxar a lliure pràctica, amb exoneració total o parcial dels drets d'importació, productes resultants d'operacions de perfeccionament sobre mercaderies comunitàries exportades temporalment fora del territori duaner comunitari.

g) Exportació (art. 269 CAU). Permet la sortida d'una mercaderia comunitària fora del territori duaner de la Unió Europea pagant, si escau, els drets d'exportació.

h) Trànsit intern (art. 227 CAU). Permet la circulació de mercaderies comunitàries d'un punt a un altre del territori duaner de la Unió Europea sense pagament de drets encara que per a això s'efectuï part del trànsit pel territori de països tercers (per exemple, d'Itàlia a Alemanya travessant Suïssa).

2) Introducció en una zona franca (art. 243 CAU). Són parts del territori duaner o locals situats en aquest territori però separats d'aquest en els quals es considera que les mercaderies no es troben en territori de la Comunitat, per la qual cosa no reporten drets d'importació, excepte incompliment de les condicions previstes per a això.

3) Reexportació fora del territori de la Comunitat, destrucció o abandó en benefici de l'erari, si ho preveu la normativa nacional (art. 270 CAU). Aquests supòsits no impliquen la meritació dels drets d'importació, com en el cas anterior, tret d'incompliment de les condicions previstes.

Per tant, la meritació dels drets d'importació es produeix, en general, en el supòsit de despatx de lliure pràctica o, de manera reduïda, en el règim d'importació temporal amb exempció solament parcial.

Zones franques

Les zones franques són normalment territoris adjacents a ports en els quals les empreses poden desenvolupar la seva activitat gaudint dels beneficis que els atorga la legislació duanera. Són especialment indicades per a empreses productores que importen les seves matèries primeres i altres components de països tercers i exporten gran part de la seva producció, la qual cosa els permet estalviar-se el cost dels drets aranzelaris en els seus productes. Actualment hi ha quatre zones franques a Espanya, a Barcelona, Cadis, Gran Canària i Vigo.

Cal afegir que, juntament amb els drets de duana i en el mateix moment en què aquests es reportin, per norma general es liquida l'impost sobre el valor afegit corresponent a la mercaderia importada.

Exemple

L'empresa Motomotors, SA, es dedica a la fabricació i comercialització de motors per a motocicletes. Té el seu establiment situat a Sabadell. L'empresa feia habitualment les importacions següents procedents del Japó:

- motors per a motos amb destinació als seus dos clients, fabricadors de motos, situats a Girona i Mèxic, respectivament, i
- peces que utilitza per a l'assemblatge de motors que ven als mateixos clients esmentats abans.

Poc després continua fent les mateixes operacions, però trasllada la seva activitat a la Zona Franca de Barcelona.

La meritació dels impostos corresponents sobre importacions es produeix de la manera següent:

- Motors venuts al client de Girona: la seva destinació és el despatx de lliure pràctica, que produeix la meritació dels drets d'importació.
- Motors venuts al client de Mèxic: el fet que les mercaderies es destinin a la reexportació implica que no es reporten els drets d'importació.
- Peces destinades a motors venuts al client de Girona: la seva destinació és el despatx de lliure pràctica, que produeix la meritació de l'impost.
- Peces destinades a motors venuts al client de Mèxic: atès que la destinació de les peces és fer operacions de perfeccionament, els productes resultants del qual s'exporten fora de la Unió Europea, es pot sol·licitar l'aplicació del règim de perfeccionament actiu pel sistema de suspensió, la qual cosa implica que la mercaderia no estigui subjecta a drets d'importació.

En el cas que les operacions es desenvolupin des de l'establiment situat a la Zona Franca, cal indicar que la introducció en aquesta zona no representa, tret d'incompliment de les condicions previstes, la meritació dels drets d'importació, que es produeix, si escau, segons la destinació de les mercaderies quan es produeixi la sortida de la zona franca. En concret:

- Motors venuts al client de Girona: la sortida de la zona franca implica necessàriament el despatx de lliure pràctica, que produeix la meritació de l'impost.
- Motors venuts al client de Mèxic: significa la reexportació fora del territori de la Unió Europea, sense haver arribat a ser considerades mercaderies comunitàries i, per tant, sense pagament dels drets d'importació.
- Peces destinades a motors venuts al client de Girona: la sortida dels motors fabricats implica el despatx de lliure pràctica, que produeix la meritació de l'impost.
- Peces destinades a motors venuts al client de Mèxic: les peces no arriben a ser considerades mercaderies comunitàries per a exportar-se com a part dels motors fabricats, per la qual cosa no es reporten els drets d'importació.

2.4. L'aranzel duaner comunitari

L'aranzel duaner constitueix un pilar bàsic de la política comercial d'un país. En el cas de la Unió Europea, com s'ha comentat, s'ha establert un tractament comú aplicable a les relacions comercials de qualsevol estat membre amb països tercers, l'instrument de regulació dels quals és l'**aranzel duaner comunitari** (d'ara endavant, ADC). El manteniment i gestió d'aquest aranzel compe-

teix a la Unió Europea, que té la titularitat de la seva representació internacional. Els estats membres, com a tals, han d'aplicar l'aranzel, sense possibilitat de modificar-lo de manera unilateral.

D'acord amb l'article 56 del CAU, l'ADC comprèn:

- la nomenclatura combinada i qualsevol altra que afegixi subdivisions a aquesta, com succeeix, per exemple, amb la tarifa integrada d'aplicació (d'ara endavant, TARIC);
- els tipus i altres elements dels drets de duana i altres gravàmens d'importació;
- les mesures aranzelàries adoptades bilateralment mitjançant acords preferencials o de manera unilateral;
- les mesures autònomes de suspensió que prevegin la reducció o exempció de drets d'importació aplicables a determinades mercaderies, i
- les altres mesures aranzelàries previstes per altres normatives comunitàries, com per exemple els drets antidúmping o antisubvencions.

2.5. Classificació i codificació de les mercaderies

El punt de partida per a determinar els impostos sobre la importació aplicables a unes determinades mercaderies és establir-ne la classificació aranzelària correcta, ja que els tipus aplicables i els altres elements dels drets varien segons el tipus de mercaderia.

A més, s'estableixen altres mesures de control per a determinades mercaderies a partir de la seva classificació, com la necessitat d'autorització o les prohibicions.

La base del sistema de codificació en la Unió Europea és la **nomenclatura combinada**, que respon a aquesta necessitat de classificació de les mercaderies tant a efectes aranzelaris com estadístics. Aquesta nomenclatura es basa en l'estructura del **Sistema harmonitzat de designació i codificació de mercaderies**.

La necessitat d'articular determinades mesures comunitàries de caràcter específic fa que, de vegades, el grau de detall contingut en la nomenclatura combinada no sigui suficient, per la qual cosa es creen subdivisions complementàries que s'inclouen en el **TARIC**. Així doncs, la classificació del TARIC és la més detallada i inclou la de la nomenclatura combinada, que al seu torn inclou la del sistema harmonitzat.

Sistema harmonitzat de designació i codificació de mercaderies

El Sistema harmonitzat de designació i codificació de mercaderies va ser elaborat el 1983 sota l'auspici de l'Organització Mundial de Duanes, i és la nomenclatura duanera utilitzada com a referent en el comerç exterior de tot el món. S'estructura en forma d'arbre de classificació progressiva, partint de les matèries primeres i avançant segons l'estat d'elaboració, matèria constitutiva i ús.

Consultes del TARIC

La Comissió Europea ha engegat un sistema de consultes del TARIC per mitjà d'Internet que mostra els tipus impositius aplicables i altres mesures, segons el codi de les mercaderies i el país d'origen. Es pot consultar per mitjà de l'enllaç següent: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=es

Codificació del TARIC

La codificació del TARIC es fa mitjançant l'assignació a un determinat tipus de mercaderia de deu dígit (als quals se'n poden afegir tres més), que corresponen al següent:

- el primer i segon dígit, al capítol;
- el tercer i quart dígit, a la partida;
- el cinquè i sisè dígit, al sistema harmonitzat;
- el setè i vuitè dígit, a la nomenclatura combinada, i
- el novè i desè dígit, al TARIC.

Exemple

Els articles de l'exemple anterior (motors per a motos i peces per a aquests motors) corresponen a l'article 84, que engloba "reactors nuclears, calderes, màquines, aparells i artefactes mecànics; parts d'aquestes màquines o aparells". Quant a les partides, els motors corresponen a la 8407, que engloba "motors d'èmbol (pistó) alternatiu i motors rotatius, d'encès per espurna (motors d'explosió)", i les peces a la 8409, que engloba "parts identificables com a destinades, exclusivament o principalment, als motors de les partides 8407 o 8408". El codi complet, en el cas dels motors, depèn de la seva cilindrada; per exemple, el codi 8407321000 correspon a motors superiors a 50 cm³ i inferiors o iguals a 125 cm³. En el cas de les parts d'aquest tipus de motors, el codi seria el 8409910000.

Al marge del tipus de mercaderies, un altre factor que cal considerar a l'hora de definir els drets aranzelaris i altres mesures aplicables és l'origen. En aquest sentit, podem parlar d'**origens preferencials**, que permeten a les mercaderies procedents d'aquests beneficiar-se de mesures aranzelàries més favorables, i d'**origens no preferencials**. L'origen de les mercaderies no presenta dubtes en el cas de les enterament obtingudes en un país. D'altra banda, aquelles en la producció de les quals hagin intervingut dos o més països es consideren originàries del país en el qual s'hagi produït l'última transformació substancial. La justificació de l'origen es fa mitjançant el certificat d'origen corresponent.

2.6. Quantificació dels drets aranzelaris

En termes generals, la determinació de la quota en qualsevol impost parteix d'aplicar el percentatge corresponent al tipus impositiu en la base imposable. En aquest cas, la base correspon al denominat valor en duana i el tipus impositiu és l'assenyalat en l'aranzel, corresponent a una classe concreta de mercaderia i a un origen determinat, segons la classificació a la qual s'ha fet referència en el subapartat anterior.

Cal matisar que, com veurem, en les mercaderies que tenen previstos tipus específics, el gravamen no es calcula a partir del valor en duana, sinó per unitats físiques.

2.6.1. El valor en duana

El **valor en duana** es regula en els articles 69-76 del CAU. En general, el valor en duana està constituït pel valor de transacció, és a dir, el preu efectivament pagat. No obstant això, hem de tenir en compte el següent:

- En alguns casos –mercaderies llogades, mercaderies prestades, mercaderies importades per sucursals de la mateixa empresa exportadora, subministraments gratuïts, etc.– no hi ha un preu efectivament pagat, per la qual cosa s'ha d'acudir a mètodes alternatius, previstos en l'article 74 del CAU, com per exemple el valor de transacció de mercaderies idèntiques en el mateix moment o en un moment molt proper, o de mercaderies similars.
- En el cas d'operacions entre parts vinculades, s'accepta el valor de transacció quan el declarant demostrï que és aproximadament igual que el valor de transacció de mercaderies idèntiques en el mateix moment o en un moment molt proper, o de mercaderies similars.

En el valor de duana **s'han d'incloure**, entre d'altres, previstos en l'article 71 del CAU, els conceptes següents:

- Comissions i despeses de correatatge, excepte comissions de compra, i cost dels envasos i embalatges, sempre que siguin suportats pel comprador i que no estiguin inclosos en el preu pagat.
- Cànon i drets de llicència que el comprador estigui obligat a pagar com a condició de la venda de les mercaderies i que no estiguin inclosos en el preu.

- Les despeses de transport i assegurança, i també de càrrega i manipulació associats al transport fins al punt d'entrada de les mercaderies a la Comunitat.

En canvi, **no s'han d'incloure**, entre altres conceptes previstos en l'article 72 del CAU, els següents:

- Les despeses de transport de les mercaderies, després de l'arribada al lloc d'entrada del territori duaner comunitari.
- Les despeses de construcció, instal·lació, muntatge, manteniment i assistència tècnica fetes sobre les mercaderies importades després de l'entrada a la Comunitat.
- Els interessos derivats d'un acord de finançament de les mercaderies comprades, sempre que l'acord consti per escrit i el comprador pugui demostrar que les mercaderies es venen realment al preu declarat i que l'interès exigít no excedeix del normal en aquestes transaccions (és a dir, que no s'encobreix part del preu com si es tractés d'interessos).
- Les comissions de compra.

2.6.2. Els tipus impositius

Quant als **tipus impositius**, l'aranzel preveu les modalitats següents:

- **Ad valorem.** Consisteix a aplicar un determinat percentatge sobre el valor en duana de la mercaderia. Es tracta del tipus més freqüent.
- **Específics.** El tipus s'aplica sobre unitats relacionades amb la quantitat de producte, com per exemple el nombre d'unitats de mercaderia o les unitats de pes.
- **Mixtos.** El gravamen és la suma d'un component *ad valorem* i d'un component específic.

Al seu torn, de vegades s'estableixen límits màxims, límits mínims o límits màxims i mínims alhora, per als resultats d'aplicar els tipus.

Exemple

Als pneumàtics per a vehicles de turisme els correspon el codi 4011100000, que té previst un tipus *ad valorem* del 4,5%. D'aquesta manera, a la importació d'una partida amb un valor de deu mil euros li correspondria (excepte aplicació de minoracions): $4,5\% \times 10.000 \text{ €} = 450 \text{ €}$. D'altra banda, als galls i a les gallines vius els correspon el codi 0105940000, que té previst un aranzel amb un tipus específic de 20,90 € per cada cent quilograms. Per tant, a la importació d'una partida amb un pes de cinc-cents quilos li correspondria (excepte aplicació de minoracions): $20,90 \text{ €/kg} \times 500 \text{ kg}/100 \text{ kg} = 104,50 \text{ €}$.

2.6.3. Minoracions en els drets aranzelaris

Hi ha una sèrie de supòsits en els quals es permet que els drets aranzelaris previstos per a aplicar-los en condicions normals, als quals l'aranzel es refereix com a drets aplicables a tercers països, siguin substituïts per drets inferiors o fins i tot se'n pugui aplicar l'exempció total.

Els principals supòsits són:

1) Acords preferencials bilaterals o multilaterals. Es tracta d'acords que impliquen reduccions dels drets d'importació basades en la reciprocitat de tracte.

Un acord d'aquesta naturalesa és el de lliure comerç en l'espai econòmic europeu (EEE), que va començar a funcionar el 1994, i que permet als estats membres de l'Associació Europea de Lliure Comerç participar en el mercat interior sense la necessitat de ser membre de la Unió Europea. Formen part d'aquest espai, a més dels països de la Unió Europea, Islàndia, Noruega i Liechtenstein.

Hi ha també acords preferencials recíprocs amb països de la ribera sud i est del Mediterrani (Algèria, Egipte, Israel, el Marroc, Tunísia, etc.) i amb altres països com Turquia, Suïssa, Mèxic, Xile, Sud-àfrica, etc.

2) Sistema de preferències generalitzades. Són tractes preferencials concedits unilateralment per la Unió Europea a un gran nombre de països en desenvolupament, sense que els beneficiats tinguin previstes contrapartides. Està en funcionament des de 1971, i actualment es regula amb el Reglament (CE) 732/2008, en el qual s'estableixen tres règims diferents:

a) Règim general (art. 6). En general, implica la suspensió total dels drets aranzelaris per als productes no sensibles –es consideren com a tals aquells per als quals no hi hagi una producció similar a la Unió Europea mateixa–, excepte els components agrícoles, i una reducció de 3,5 punts percentuals per als productes sensibles.

b) Règim especial d'estímul del desenvolupament sostenible i la governança (art. 7 a 10). S'aplica a aquells països que es consideren econòmicament vulnerables i que ratifiquin i apliquin els convenis internacionals sobre drets humans, medi ambient i bona governança. Se suspèn tots els drets aranzelaris amb tipus *ad valorem* o específics, mentre que en els mixtos solament se suspèn la part *ad valorem*.

c) Règim especial a favor dels països menys desenvolupats (art. 11 i 12). Amb alguna excepció, se suspèn la totalitat dels drets per als països reconeguts per les Nacions Unides com a menys afavorits.

Associació Europea de Lliure Comerç

L'Associació Europea de Lliure Comerç (AELC) va ser creada el 1960 com a alternativa a la Comunitat Econòmica Europea, creada tres anys abans. Engloba països que no es van integrar en la Comunitat però volien gaudir dels avantatges del lliure comerç. Dels deu països que han format part de l'AELC, sis l'han abandonat per a integrar-se en la Unió Europea.

3) Contingents. Consisteixen en la fixació d'una quantitat de mercaderia que pot ser importada d'un o diversos països, durant un període determinat, que per regla general és un any, sense que s'apliquin drets aranzelaris o amb uns drets reduïts. Una vegada superada la quantitat prevista com a contingent per al període, que pot estar definida en valor o en unitats físiques, s'aplica el dret aranzelari normal.

4) Suspensions. Consisteixen a deixar d'aplicar el dret d'importació, o aplicar-lo de manera reduïda, durant un període de temps determinat, a un determinat grup de mercaderies. En general es preveu la suspensió per a tots els països tercers.

5) Franquícies duaneres. Es tracta d'exempcions dels drets d'importació (i exportació, si n'hi hagués) per a determinades mercaderies i amb caràcter indefinit. Les franquícies duaneres estan regulades en el Reglament (CE) 1186/2009. Comprenen supòsits com els següents, cadascun amb certs requisits: béns i efectes personals de persones físiques que traslladin la residència des d'un país tercer a la Unió Europea; béns personals rebuts en herència; efectes i mobiliari per a moblar una segona residència; equip, mobiliari i material d'estudi d'estudiants; enviaments de particular a particular que no tinguin caràcter comercial; béns d'equip i inversió d'empreses que traslladin la seva activitat des d'un país tercer a la Unió Europea; mercaderies contingudes en l'equipatge personal dels viatgers, dins dels límits previstos; objectes de caràcter educatiu, científic o cultural; etc.

Exemple

A les importacions de pneumàtics de l'exemple anterior se'ls aplicaria un tipus del 0% si procedissin del Marroc, en virtut del sistema de preferències generalitzades. En canvi, no se'ls aplica cap reducció si procedeixen de la Xina.

2.6.4. Recàrrecs en els drets aranzelaris

D'altra banda, també hi ha supòsits d'aplicació de drets addicionals que correspondrien segons el que hem dit abans.

Entre aquests, hi ha els següents:

1) Drets antidúmping. S'apliquen si es demostra que les mercaderies importades tenen un preu inferior a l'aplicat al seu país d'origen i que això representa un perjudici per a la indústria comunitària. El procediment per a la imposició ha de partir de la denúncia d'un representant de la indústria afectada. Finalitza amb la imposició d'aquests drets, normalment per als productes d'una empresa concreta.

2) Drets antisubvenció. Amb un fonament semblant als anteriors, s'apliquen quan les mercaderies importades tenen un preu inferior al normal per haver-se beneficiat de subvencions del país d'origen.

Dúmping

En termes simples, el dúmping consisteix que una empresa ven per un preu molt baix, fins i tot a costa de suportar pèrdues, amb la finalitat d'accedir a un mercat en una posició avantatjosa en relació amb els seus competidors i, en alguns casos, eliminant-los i aconseguint una posició monopolística. En l'àmbit del comerç internacional, s'associa a la pràctica d'exportar a un preu inferior al que es ven al mercat intern del país de l'exportador.

3) Drets associats a la política agrícola. Es preveuen diferents supòsits de drets addicionals: els establerts en l'annex I del Reglament de la Nomenclatura Combinada, que estableixen recàrrecs en funció del contingut del producte en matèries grasses de llet, proteïnes de llet, sacarosa, etc.; els elements agrícoles (designats en el TARIC com a EA), elements agrícoles reduïts (EAR), drets addicionals sobre el sucre (ADSZ) i sobre la farina (ADFM), que apareixen en els capítols 17 a 19 de la nomenclatura.

4) Drets addicionals derivats de l'antiga política agrícola comunitària, com els previstos per al sucre i la melassa i per a la carn d'ocell de corral, ous i ovoalbúmina.

5) Altres drets addicionals, que tenen caràcter sancionador, com els establerts per a determinats productes importats dels Estats Units, com a sanció a aquest país per mantenir un nivell de subvencions contrari a les pràctiques comercials segons les regles previstes en l'Organització Mundial del Comerç.

2.7. Naixement del deute duaner

D'acord amb el que s'ha dit anteriorment, els supòsits ordinaris que donen origen al deute duaner són:

- el despatx de lliure pràctica d'una mercaderia subjecta a drets d'importació, i
- la inclusió d'una mercaderia en el règim d'importació temporal amb exempció parcial dels drets. D'acord amb l'article 252 del CAU, en aquest cas es fixen els drets per cada mes o fracció que les mercaderies romanguin en aquest règim, en el 3% de la quantia dels drets que s'haurien percebut per aquestes mercaderies si s'haguessin despatxat a lliure pràctica en la data en què es van incloure en el règim d'importació temporal.

En aquests supòsits, té la consideració de deutor el declarant o la persona pel compte de la qual es faci la declaració.

A més dels esmentats, se'n preveuen altres que podríem qualificar com a **supòsits extraordinaris**, que són els següents:

- Introducció irregular al territori duaner d'una mercaderia subjecta a drets d'importació des d'un país tercer o des d'una zona franca o dipòsit franc. En aquests supòsits, el deute s'origina en el moment de la introducció irregular. El deutor és el que faci la introducció, però també ho són els que adquireixen i tenen en el seu poder les mercaderies, sempre que es consideri de manera raonable que hagin de conèixer la irregularitat.
- Substracció a la vigilància duanera d'una mercaderia subjecta a drets d'importació. Recordem que les mercaderies han de romandre sota vigi-

l'ència duanera des de la introducció en territori duaner comunitari fins que canviïn d'estatut duaner –és a dir, s'incloguin en un règim duaner determinat– o bé passin a una zona franca o dipòsit franc, es reexporten o es destrueixin. En els supòsits en què la mercaderia se sostregui a aquesta vigilància, el deute duaner s'origina en el moment d'aquesta substracció. El deutor és qui sostreu les mercaderies a la vigilància, però també els qui adquireixen les mercaderies sostretes i hagin de conèixer de manera raonable que tenen aquesta consideració.

- L'incompliment de qualsevol de les obligacions duaneres a les quals quedi subjecta una mercaderia sotmesa a drets d'importació com a conseqüència de la seva estada en dipòsit temporal o la utilització del règim duaner en què es trobi, i també la inobservança de qualsevol de les obligacions establertes en la concessió d'un règim duaner que representi beneficis per a la importació o drets d'importació reduïts. En aquests supòsits, el deute s'origina en el moment en què es produeixi l'incompliment de l'obligació o en el moment en què s'ha inclòs la mercaderia en el règim quan posteriorment es descobreix que no es complien les condicions per a això. El deutor en aquest cas és la persona que havia de complir les obligacions.
- El consum o utilització d'una mercaderia subjecta a drets d'importació en una zona o dipòsit franc en condicions diferents de les previstes en la normativa, o la seva desaparició injustificada. El deute s'origina en el moment d'aquest consum o utilització. El deutor és la persona que utilitzi o consumeixi la mercaderia.

2.8. Procés d'importació, declaració i pagament dels drets duaners

A continuació es descriu de manera esquemàtica el procés que habitualment s'ha de seguir des de la introducció de les mercaderies al territori duaner de la Comunitat fins al pagament dels drets d'importació corresponents:

a) Introducció en territori duaner comunitari. Cal indicar que, amb caràcter previ a l'arribada de les mercaderies al territori duaner de la Comunitat, s'ha de presentar a l'oficina duanera d'entrada la denominada **declaració sumària**. Com a norma general, ha de ser presentada per procediments telemàtics. Aquesta declaració té com a finalitat el control de la seguretat del territori duaner, i pot donar lloc a l'adopció de mesures extraordinàries o, fins i tot, a la prohibició de descàrrega de les mercaderies.

b) Trasllat. Les mercaderies introduïdes en territori duaner de la Comunitat han de ser traslladades sense demora per la persona que ha efectuat la introducció a la duana corresponent, o bé a una zona franca en els casos en què aquesta sigui la seva destinació i la introducció es faci directament a aquesta

zona per via marítima o aèria, o per via terrestre si no es passa per territori duaner de la Comunitat (en casos de zones franques contigües a la frontera d'un país tercer).

c) **Presentació de la declaració a la duana.** S'ha de presentar, normalment per procediments telemàtics, el **document únic administratiu (DUA)** corresponent a les mercaderies importades. Al costat d'aquest document en cal incloure d'altres, com la factura, l'autorització administrativa d'importació, certificats sanitaris, etc. Amb l'admissió d'aquest document, es reporta el deute duaner. Per norma general, una vegada que les autoritats duaneres hagin comprovat les dades de la declaració, que les mercaderies reuneixen les condicions per a la inclusió en el règim que es tracti i que no són objecte de mesures de prohibició o restricció, se'n concedeix l'alçament, és a dir, es dicta l'acte pel qual es permet als interessats la disposició de les mercaderies per a les finalitats previstes en el règim duaner corresponent.

d) **Cobrament del deute duaner.** El deute duaner no és objecte d'autoliquidació per l'obligat al pagament, sinó que les autoritats duaneres n'han de calcular l'import d'ofici. L'anotació en els seus registres del deute calculat es denomina *contracció*. Les autoritats duaneres poden exigir una garantia per al pagament del deute. Els terminis de pagament depenen de si el deute s'ha garantit o no:

- **Si no s'ha garantit**, el pagament s'ha de fer amb caràcter previ a l'obtenció de l'alçament de les mercaderies.
- **Si s'ha garantit**, es pot sol·licitar un ajornament de pagament i, en funció de si aquest s'ha sol·licitat i concedit o no, els terminis són els següents:
 - Sense ajornament: en el termini que s'indiqui al deutor, que no pot ser superior a deu dies a partir de la comunicació de l'import dels drets.
 - Amb ajornament: en general, l'ajornament consisteix en una pròrroga de trenta dies, encara que es poden concedir terminis superiors sempre que es presenti una garantia específica; en aquest cas s'exigeixen interessos de demora.

Document únic administratiu

El document únic administratiu (DUA) és l'imprès oficial obligatori per a la declaració en duana exigida per l'article 158 del CAU. Es desplega en el Reglament (CEE) núm. 2454/93 de la Comissió. En el cas concret d'Espanya, es regula per la Resolució del Departament de Duanes i Impostos Especials de 15 de desembre de 2009, modificada per les resolucions de 8 de setembre de 2010 i 11 d'abril de 2011.

Resum

Hem analitzat els impostos especials seguint l'esquema de la Llei 38/1992, d'impostos especials, i també la seva harmonització comunitària.

Hem estudiat les característiques i el funcionament general dels impostos especials, i també la determinació de la base i els tipus impositius, que en molts casos és de determinació molt complexa. Hem vist el seu marcat component de discriminació de productes considerats nocius i l'aplicació de la nomenclatura NC. Dins dels impostos especials de fabricació, hem estudiat:

- l'impost sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques, i també els quatre impostos en els quals es divideix;
- l'impost sobre hidrocarburs, en què es distingeix entre l'ús com a combustible i carburant, i
- l'impost sobre les labors del tabac, en les quals hem vist que solament graven aquelles per a ser fumades.

També hem analitzat:

- l'impost especial sobre determinats mitjans de transport;
- l'impost especial sobre el carbó;
- l'impost especial sobre l'electricitat, i
- l'impost sobre les primes d'assegurances.

Els impostos duaners comparteixen la funció recaptatòria, pròpia de totes les figures tributàries, amb un important paper com a instruments de política comercial d'un estat o conjunt d'estats. Els impostos sobre importacions tenen un efecte equivalent a l'augment de preu dels productes estrangers, mentre que els impostos sobre exportacions pretenen assegurar el subministrament interior en situacions d'escassetat.

El nostre àmbit duaner és la unió duanera europea, caracteritzada pel lliure comerç interior i una política duanera comuna en relació amb l'exterior. La recaptació corresponent forma part dels recursos propis que integren el pressupost de la Unió Europea.

L'establiment dels drets aranzelaris sobre les mercaderies no comunitàries que entren en territori duaner de la Unió Europea està en funció de la seva destinació duanera. El cas més habitual és l'anomenat despatx de lliure pràctica, que implica la meritació dels corresponents drets d'importació, encara que es preveuen altres destinacions que no originen aquesta meritació.

L'instrument de regulació aranzelari de la Unió Europea és l'aranzel duaner comunitari, que comprèn:

- un sistema de classificació i codificació de les mercaderies, la base de les quals és la nomenclatura combinada, i el detall de la qual es conté en el TARIC;
- els tipus impositius i altres elements dels drets. Es preveuen tipus *ad valorem*, específics i mixtos, i
- les mesures aranzelàries, entre les quals es compten, entre d'altres, els acords preferencials bilaterals o multilaterals, el sistema de preferències generalitzades, els contingents, les suspensions i les franquícies.

Per finalitzar, s'ha descrit el procés d'importació, declaració i pagament dels drets duaners, en el qual es poden distingir les fases següents: introducció en territori duaner comunitari, trasllat, presentació de la declaració en duana i cobrament del deute duaner.

Bibliografia

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*. Màlaga: 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*. València: Editorial CISS.

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

Diversos autors (2018). *Memento práctico fiscal 2018*. Madrid: Editorial Francis Lefebvre.

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.

