

Impostos especials i duaners

Esteban Quintana Ferrer

PID_00154178



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índex

Introducció.....	5
Objectius.....	9
1. Els impostos especials de fabricació.....	11
1.1. Naturalesa i àmbit d'aplicació	11
1.2. Fet imposable i exempcions	13
1.3. Subjectes passius i transferència	16
1.4. Quantificació del deute tributari	17
2. Impost especial sobre determinats mitjans de transport.....	19
2.1. Fet imposable i exempcions	19
2.2. Subjectes passius	20
2.3. Quantificació del deute tributari	20
3. Impost especial sobre el carbó.....	22
3.1. Fet imposable, casos de no-subjecció i exempcions	22
3.2. Subjectes passius i transferència	23
3.3. Quantificació de l'impost	24
4. Gestió dels impostos especials.....	25
5. Impost sobre les primes de les assegurances.....	26
5.1. Fet imposable i exempcions	26
5.2. Subjectes passius i transferència	26
5.3. Quantificació de l'impost	27
5.4. Gestió de l'impost	27
6. Impost sobre les vendes al detall de determinats hidrocarburs.....	28
6.1. Fet imposable	28
6.2. Supòsits de no-subjecció i exempcions	29
6.3. Subjectes passius i transferència	29
6.4. Quantificació de l'impost	29
6.5. Gestió de l'impost	30
7. Els impostos duaners.....	31
7.1. Naturalesa i classes	31
7.2. Fet imposable	32
7.3. Casos de no-subjecció i exempcions	35
7.4. Subjectes passius i transferència	37

7.5. Quantificació del deute duaner	38
7.6. Gestió	41
Activitats	43
Exercicis d'autoavaluació	43
Solucionari	46
Glossari	49
Bibliografia	51

Introducció

Com hem tingut ocasió de comprovar en els dos mòduls anteriors, l'IVA constitueix el nucli essencial de la **imposició indirecta** a Espanya, que es completa amb els impostos especials (IE) i els impostos duaners (ID), objecte d'estudi en les línies que segueixen. Aquests tres impostos també es denominen **impostos sobre el consum**, perquè és el consumidor qui, en definitiva, els ha de pagar, o bé en algun cas com a subjecte passiu, o bé més sovint com a destinatari de la repercussió.

Hem dit en la introducció del mòdul dedicat a les operacions gravades per l'IVA que, a diferència d'aquest impost, els IE denominats **de fabricació** són impostos monofàsics i específics, ja que només graven determinades mercaderies (alcohol, tabac, hidrocarburs i electricitat) i en un sol moment del cicle productiu. La relació de l'IVA amb aquests impostos és, doncs, de **compatibilitat, concurrència i superposició**, pel motiu que es pretén gravar addicionalment el consum d'aquests béns i serveis especials per, entre altres finalitats, desincentivar-ne el consum per motius extrafisicals sanitaris o mediambientals.

Cal tenir en compte que, a més de la seva naturalesa indirecta i del caràcter empresarial, els impostos que incideixen sobre el tràfic, en concret l'IVA i els IE de fabricació, es caracteritzen també perquè són impostos de **normativa predominantment comunitària**. Tots dos impostos són objecte de regulació mitjançant **directives d'harmonització**, que condicionen el contingut de la legislació interna espanyola. L'existència d'aquesta normativa harmonitzadora comunitària motiva que la **cessió parcial a les comunitats autònomes** d'un i altres impostos no inclogui cap atribució de capacitat normativa als parlaments autonòmics, per evitar la disparitat de regulacions internes, i que la **jurisprudència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (TJCE)** s'hagi de tenir en compte com a font de dret de manera molt especial.

Tenen la consideració d'IE **de fabricació** els impostos sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques, l'impost sobre hidrocarburs, l'impost sobre les labors del tabac, i l'impost sobre l'electricitat. Aquests impostos **graven** la fabricació, la importació i la introducció en l'àmbit territorial intern des d'un altre Estat membre de la UE dels productes assenyalats, amb la finalitat d'incorporar-los al tràfic mercantil. A més de la regulació del fet imposable, es preveuen diferents supòsits **exempts**.

Els **subjectes passius** dels IE de fabricació estan obligats a fer repercutir les quotes reportades, i el legislador també preveu uns supòsits de responsabilitat solidària. La **base imposable** d'aquests impostos se sol consignar en unitats no monetàries (volum de producte o energia, xifra d'unitats), excepte en deter-

Nota

En el glossari trobareu el significat de les sigles i abreviatures utilitzades en aquest mòdul didàctic

minats supòsits (impost sobre les labors del tabac, impost sobre l'electricitat). El **tipus de gravamen** en el primer cas (base no monetària) és una quantitat fixa per unitat, i en el segon (base monetària) són alíquotes o percentatges.

Els IE de fabricació es liquiden mitjançant una **autoliquidació** mensual, amb l'excepció de les importacions, i el rendiment obtingut per la seva exacció està **cedit** parcialment (58%) a les comunitats autònomes.

A més dels IE de fabricació, la Llei d'impostos especials recull dues figures més, l'impost especial sobre determinats mitjans de transport (**IEDMT**), que grava la primera matriculació definitiva, circulació o ús a Espanya d'automòbils, embarcacions, vaixells d'esbarjo, aeronaus i avionetes, i l'impost especial sobre el carbó (**IEC**), que sotmet a tributació la primera venda o lliurament de carbó efectuada després de la seva producció o extracció, importació o adquisició intracomunitària, i també l'autoconsum d'aquest producte. Així mateix, fora ja del text legal que recull el règim jurídic dels IE, trobem dos impostos més creats pel legislador espanyol que es poden considerar implícitament com a especials per a reunir les característiques pròpies d'aquests últims: l'impost sobre les primes d'assegurança (**IPA**) i l'impost sobre vendes detallistes de determinats hidrocarburs (**IVDDH**).

L'IEDMT **grava** la primera matriculació definitiva, circulació o ús a Espanya de determinats automòbils, embarcacions i aeronaus, i inclou nombrosos supòsits de **no-subjecció** i d'exempció. La **base imposable** d'aquest impost és la base de l'IVA o import de la contraprestació (mitjà nou) o el valor del mercat (mitjà usat). Quant al **tipus de gravamen** és fixat per la comunitat autònoma respectiva o, subsidiàriament, per la LIE. No cal oblidar que la **gestió** de l'impost (**cedit** totalment) és exercida per la comunitat autònoma.

Per la seva banda, l'IEC és un impost especial no cedit que **grava** la primera venda o lliurament de carbó efectuada en territori peninsular i balear després de la seva producció o extracció, importació o adquisició intracomunitària, així com l'autoconsum d'aquest producte. S'afegeixen presumpcions de fet imposable i diferents supòsits de no subjecció i exempcions, i els **subjectes passius** de l'impost han de repercutir la quota als consumidors. La **base imposable** de l'impost està constituïda pel poder energètic del carbó, l'impost s'exigeix al **tipus** d'una quantitat fixa per unitat energètica, i els subjectes passius han de presentar **autoliquidacions** trimestrals.

L'IPA és un impost indirecte i **no cedit** a les comunitats autònomes que **grava** la realització de les operacions d'assegurança i capitalització, encara que moltes gaudeixen d'exempció. Són **subjectes passius** les entitats asseguradores (que han de repercutir als contractants). Finalment, la **base imposable** està constituïda per l'import total de la prima, la quota a pagar s'obté aplicant el **tipus** de 6%, i els subjectes passius estan obligats a presentar i ingressar mensualment l'autoliquidació.

Contingut complementari

Llei 38/1992, de 28 de desembre.

Contingut complementari

El règim d'aquests dos impostos es recull, respectivament, en l'art. 12 de la Llei 13/1996, de 30 de desembre, i en l'art. 9 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre.

Per la seva banda, l'IVMDH és un impost també indirecte que recau sobre el consum de determinats hidrocarburs, **cedit** totalment a les comunitats autònomes i destinat a finançar despeses de naturalesa sanitària i mediambiental. L'impost **grava** les vendes detallistes d'aquests productes destinades al consum i les operacions d'autoconsum, encara que també aquí s'inclouen algunes **exempcions** subjectives i objectives. Són **subjectes passius** de l'IVMDH els propietaris dels productes gravats (que han de repercutir als consumidors) i els titulars dels establiments d'autoconsum. La **base imposable** s'expressa en volum de producte i s'hi apliquen **dos tipus de gravamen**: l'estatal i l'autonòmic, aquest últim aprovat, si escau, pel parlament autonòmic.

A excepció de l'IEC, la introducció del qual en el nostre sistema tributari a la fi de 2005 ha obeït a una necessitat de transposició de la Directiva 2003/96/CEE, del Consell, de 27 d'octubre, la resta de figures impositives especials diferents dels IE de fabricació no és objecte d'harmonització comunitària. L'IEC i l'IPA no estan cedits a les comunitats autònomes, però sobre l'IEDMT i l'IVMDH, tots dos cedits totalment quant al rendiment i la gestió, els parlaments autonòmics també tenen competència normativa per a la regulació dels tipus de gravamen, entre altres elements

La influència de la Unió Europea en el règim jurídic dels impostos sobre el tràfic o consum es revela decisivament en el tercer element, compost pels ID. Aquests impostos, a diferència de l'IVA i dels IE de fabricació, estan regulats de manera completa mitjançant **reglaments comunitaris**, i si bé incideixen sobre gairebé totes les mercaderies, igual que l'IVA, ho fan en un sol moment, el d'entrada o el de sortida del territori de la Unió Europea, per la qual cosa també tenen, com els IE de fabricació, un caràcter monofàsic. Els ID comunitaris, en fi, són compatibles amb la modalitat d'importació de béns de l'IVA i dels IE de fabricació i són gestionats pels diferents estats membres a les seves respectives fronteres extracomunitàries.

Es tracta d'impostos comunitaris que **graven** la importació i exportació extracomunitària de béns. Entre els supòsits de **no-subjecció** dels ID destaca l'entrada de mercaderies d'un altre país membre de la UE o la introducció de mercaderies amb destinació a àrees no subjectes a gravamen, com els règims econòmics i de suspensió de drets o els denominats dipòsits duaners i les zones i dipòsits francs. En canvi, entre les situacions que originen clarament una **exempció**, podem diferenciar les franquícies, els contingents aranzelaris i les destinacions especials.

És **subjecte passiu** dels ID la persona que fa la declaració a la duana o bé el subjecte que dugui a terme actuacions irregulars d'introducció o sortida de mercaderies. Per la seva banda, la **base imposable** més utilitzada és monetària (valor a la duana de la mercaderia, calculat en funció de diversos criteris i mètodes previstos en el Codi duaner), encara que també hi ha supòsits de bases no monetàries (volum, pes, unitats). El **tipus de gravamen** aplicable a la base imposable està contingut en l'aranzel de duanes comunitari (alíquota o tant

Contingut complementari

Reglament (CEE) 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament i del Consell, pel qual s'estableix el Codi duaner comunitari (Codi duaner modernitzat).

per cent o quantitat per unitat no monetària). I pel que fa a la **gestió** dels ID, la normativa comunitària regula amb detall les diferents fases del procediment duaner.

Objectius

En aquest mòdul didàctic trobareu els continguts i les eines procedimentals indispensables per a assolir els objectius següents:

- Situar els impostos especials i els impostos duaners en el context de la Unió Europea, i conèixer-ne la naturalesa i l'àmbit d'aplicació.
- Identificar els diversos fets imposables gravats pels impostos especials de fabricació, i també els casos que en són exempts.
- Saber quins són els subjectes obligats a pagar els impostos especials de fabricació i els elements de quantificació del deute tributari.
- Aprendre el règim jurídic dels diferents elements tributaris de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport.
- Conèixer la regulació essencial de l'impost especial sobre el carbó.
- Delimitar els principals elements que configuren la gestió dels impostos especials de fabricació, de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport, i de l'impost especial sobre el carbó.
- Comprendre quins són els aspectes essencials del règim jurídic material i formal de la resta d'impostos especials (impost sobre les primes d'assegurances i impost sobre les vendes al detall de determinats hidrocarburs).
- Determinar quins són els diferents gravàmens que componen el fet imposable del conjunt d'impostos duaners vigents a la Unió Europea.
- Concretar els casos de no-subjecció i exempció dels impostos duaners, i també els subjectes passius i el règim de transferència d'aquestes figures impositives.
- Definir amb claredat els aspectes bàsics de la quantificació del deute duaner i de la gestió dels impostos duaners.

1. Els impostos especials de fabricació

1.1. Naturalesa i àmbit d'aplicació

En la majoria dels sistemes tributaris europeus, i especialment en el nostre país, hi ha hagut determinats **impostos que graven de manera indirecta el consum específic d'una sèrie de productes¹ (tabac, alcohol, petroli i electricitat)**. Avui dia, aquests impostos són una important **font d'ingressos** per al país, si bé la seva justificació es basa en l'efecte nociu del seu consum, per a la **salut** o per al **medi ambient**.

⁽¹⁾Els impostos que graven de manera indirecta el consum específic d'una sèrie de productes són coneguts en la terminologia comunitària com a *accises*.

Amb motiu de la integració d'Espanya a la Unió Europea, la regulació d'aquestes figures impositives s'ha tractat d'harmonitzar amb les **disposicions comunitàries**, tal com indica l'exposició de motius de l'actual Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials (**LIE**). Aquesta llei està desenvolupada pel Reial decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels impostos especials (**RIE**).

La **normativa comunitària** en matèria d'**IE de fabricació** dictada a partir de 1992 afecta bàsicament tres aspectes del règim jurídic d'aquests tributs:

a) La **normativa general comunitària** d'aquests impostos, normalment en forma de directives, limita la potestat del legislador espanyol en el moment d'establir i regular aquests impostos. Aquest règim comunitari harmonitzador incideix en matèries tan importants com la circulació dels productes gravats, l'estructura de la imposició i l'establiment de tipus mínims de gravamen.

La normativa comunitària d'harmonització es troba en les directives següents: 92/79, 80, 81, 82, 83 i 84/CEE, del Consell, de 19 d'octubre de 1992; 95/59 i 60/CEE del Consell de 27 de novembre de 1995; 2003/96/CE del Consell, de 27 d'octubre de 2003, i 2008/118 del Consell, de 16 de desembre de 2008.

b) L'**harmonització de diferents procediments tributaris** necessaris per a l'exacció dels IE de fabricació (document administratiu d'acompanyament, procediment de desnaturalització de l'alcohol a efectes de la seva exempció, certificat d'exempció d'aquests impostos, autoritzacions als dipositaris, marcadors fiscals, informatització dels moviments i controls...).

La normativa més destacada es compon dels textos següents: Reglament (CEE) núm. 2719/92 de la Comissió, d'11 de setembre de 1992; Reglament (CEE) núm. 3649/92 de la Comissió, de 17 de desembre de 1992; Reglament (CE) núm. 3199/93 de la Comissió, de 22 de novembre de 1993; Reglament (CE) núm. 31/96 de la Comissió, de 10 de gener de 1996; Recomanació 2000/789/CE de la Comissió, de 29 de novembre de 2000; Decisió 2001/574/CE de la Comissió, de 13 de juliol de 2001, i Decisió núm. 1152/2003/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 16 de juny de 2003.

c) I finalment l'aprovació d'exempcions o de tipus de gravamen especials aplicables a determinats productes en determinats estats membres, a petició expressa d'aquests.

Es consideren **impostos especials de fabricació** els següents²:

⁽²⁾Article 2 de la LIE.

1) Els impostos sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques, que comprenen les figures següents:

- a) L'impost sobre la cervesa,
- b) L'impost sobre el vi i les begudes fermentades,
- c) L'impost sobre productes intermedis,
- d) L'impost sobre alcohol i les begudes derivades.

2) L'impost sobre **hidrocarburs**.

3) L'impost sobre les **tasques del tabac**.

4) L'impost sobre l'**electricitat**.

Els impostos especials de fabricació es configuren com a tributs de naturalesa **indirecta** l'objecte de gravamen dels quals és el **consum específic dels productes** esmentats anteriorment, que són definits per uns codis o partides aranzelàries de nomenclatura combinada, i de manera **monofàsica**, és a dir, subjectant-hi una sola de les fases del cicle de producció, com la **fabricació, la importació o, si escau, la introducció en l'àmbit territorial intern** dels béns subjectes a gravamen.

A més, aquests impostos es caracteritzen pel fet que són **reals, objectius i instantanis**, i se **superposen a l'IVA**, ja que són compatibles amb la imposició general sobre el consum.

Finalment, des de l'any 2002, els impostos especials de fabricació són **impostos cedits a les comunitats autònomes**. En general, la cessió és parcial (**40%**), excepte en el cas de l'impost sobre l'electricitat, que és cedit totalment (**100%**), i en tots els casos la cessió és **només del rendiment** obtingut en cada comunitat, calculat en funció del consum realitzat (alcohol, electricitat), dels lliuraments efectuats (hidrocarburs) o de les vendes produïdes (tabac), sense incloure en cap cas la cessió de competències normatives ni de gestió.

Respecte a l'àmbit d'aplicació dels impostos especials, cal dir que no és únic; en aquest sentit, el legislador **distingeix l'àmbit territorial intern del comunitari**,³ per a satisfer les exigències harmonitzadores i l'existència de territoris en els quals no s'apliquen les disposicions comunitàries.

⁽³⁾Articles 3 i 4 de la LIE.

L'àmbit territorial intern dels impostos especials inclou només la **Península i les Illes Balears**; per tant, se n'exclouen les Illes Canàries, Ceuta i Melilla, encara que hi ha excepcions a aquesta exclusió general⁴. Finalment, cal indicar que Navarra i el País Basc gaudeixen d'un **règim especial per raó del territori**.

⁽⁴⁾Excepcions a l'exclusió general són, per exemple, els casos següents:

- A les Canàries s'apliquen els impostos especials sobre la cervesa, sobre productes intermedis, sobre l'alcohol i begudes derivades i sobre l'electricitat.
- A Ceuta i Melilla s'aplica l'impost especial sobre l'electricitat.

1.2. Fet imposable i exempcions

La subjecció als IE de fabricació es produeix en termes generals quan tenen lloc algunes de les operacions o situacions (com la **fabricació, la importació i la introducció en l'àmbit territorial intern**) dels productes objecte d'aquests impostos, a fi d'incorporar-los al **tràfic mercantil**.⁵

⁽⁵⁾Article 5 de la LIE.

Per tant, som davant d'un fet imposable complex del qual es poden extreure almenys **tres pressupòsits** de fet diferents, que delimitem a continuació:

a) Cal entendre per **fabricació** de productes gravats tant l'**extracció o l'obtenció** d'aquests productes com qualsevol altre procés de **transformació** de productes objecte d'imposició en altres de diferents, que també hi estiguin subjectes⁶.

⁽⁶⁾Article 15 de la LIE.

b) Quant a la **importació** de productes gravats, es produeix quan aquests entren en l'àmbit territorial comunitari **procedents de tercers països per incorporar-se al mercat de manera definitiva**, tant si entren per les fronteres comunitàries com si s'incorporen, per exemple, des de zones o dipòsits francs situats en territori comunitari, o si estaven sotmesos a un règim duaner suspensiu.

c) Finalment, la **introducció** dels productes gravats en l'àmbit territorial intern s'origina quan aquests **productes procedeixen d'un altre país comunitari i la seva destinació és el tràfic comercial** i no merament particular. Aquesta operació, que encara no ha estat definida pel legislador, té, amb tot, una excepció quan el producte gravat és l'energia elèctrica (impost especial sobre l'electricitat, en vigor des de l'1 de gener de 1998), ja que en aquest cas ha rebut la denominació expressa d'**adquisició intracomunitària** i es remet per a la seva determinació concreta a la LIVA⁷.

⁽⁷⁾Apartat sisè de l'article 64 de la LIE.

Aquestes tres operacions (fabricació, importació, introducció en l'àmbit territorial intern) **defineixen positivament el fet imposable des de la seva configuració material**, però no s'ha d'oblidar la finalitat de donar sortida definitiva al producte o d'incorporar-lo al tràfic comercial, de manera que fins que no es dugui a terme aquesta incorporació el producte es troba en un **règim-suspensiu**⁸, que acabarà amb la realització dels supòsits que originen la meritació de l'impost.

⁽⁸⁾Apartat 20 de l'article 4 de la LIE.

Si ens referim ja a l'**aspecte temporal**, hem de subratllar que el fet imposable dels impostos especials de fabricació és complex, i això s'observa en examinar el moment de la seva **meritació**.⁹ El legislador concreta el perfeccionament del fet imposable considerant no solament la fabricació, la importació i la introducció de determinats productes, sinó també una sèrie de circumstàncies que es produeixen durant un període de temps més o menys dilatat, amb la finalitat d'introduir o incorporar els béns gravats als circuits comercials. Ara bé, no és per això que l'impost deixa de ser **instantani**.

⁽⁹⁾Articles 6 i 7.10 de la LIE.

Els productes sotmesos a IE de fabricació circulen, normalment, sota el **règim de suspensió** quan s'efectuen les operacions següents:

- 1) Trameses entre fàbriques i dipòsits fiscals.
- 2) Trameses destinades a l'exportació o a la introducció en un règim duaner suspensiu com a pas previ a l'exportació.
- 3) Incorporació a altres productes en processos de perfeccionament per a l'obtenció de productes compensadors no sotmesos a IE i destinats a l'exportació.

Considerant les situacions o operacions descrites relatives a l'aspecte material, es pot parlar amb caràcter general de **tres moments de la meritació**:¹⁰

⁽¹⁰⁾Article 7 de la LIE.

a) En els casos de **fabricació**, quan es produeix la sortida de la fàbrica o dipòsit fiscal amb destinació al mercat interior.

b) En els casos d'**importació**, en el moment en què s'origina el deute duaner d'importació.

c) En els casos d'**introducció**, quan es produeix el lliurament.

Exemple

L'1 de gener es produeix un lliurament de petroli procedent de l'Aràbia Saudita a una refineria de Tarragona, sota el règim econòmic duaner suspensiu de "transformació de mercaderies sota control duaner". L'1 de febrer, una vegada refinat el petroli, el producte acabat (gasolina, gasoil, lubricants) és distribuït per la Península.

La transformació de mercaderies sota control duaner és un règim de suspensió i un règim duaner econòmic que permet la introducció al territori duaner de mercaderies no comunitàries per a transformar-les, de manera que les mercaderies resultants, diferents de les introduïdes, es poden despatxar de lliure pràctica meritant els corresponents drets aranzelaris d'importació (articles del 130 al 136 del RID).

Segons el que disposa el número 20 de l'article 4 de la LIE, l'1 de gener s'ha produït en aquest cas el fet imposable "importació" en els IE de fabricació, però no en canvi la meritació i, en conseqüència, l'exigibilitat d'aquests impostos. Aquests dos últims elements (meritació i exigibilitat de la importació) es perfeccionen l'1 de febrer, quan els productes resultants es comercialitzen a la Península, és a dir, en l'àmbit intern d'aplicació dels IE de fabricació.

La mateixa finalitat que fonamenta l'existència d'un règim de suspensió (donar sortida comercial al producte gravat) es posa de manifest quan s'examinen els **casos legals de no-subjecció**.¹¹ D'aquesta manera no se sotmeten a gravamen les pèrdues o minves dels productes objecte d'imposició esdevingudes durant el règim suspensiu.

⁽¹¹⁾Article 6 de la LIE.

Classes de pèrdues

Les pèrdues dels productes objecte d'imposició esdevingudes durant el règim suspensiu poden ser de tres tipus:

- 1) Les inherents a la naturalesa d'aquests productes, sempre que no superin uns marges que han estat fixats reglamentàriament i que es compleixin les condicions establertes.
- 2) Les que es deuen a un cas fortuït o de força major, sempre que tampoc no superin uns marges fixats reglamentàriament, o que, fins i tot superant-los, se'n pugui provar l'existència d'acord amb el dret.
- 3) La no-recepció dels productes per part del destinatari una vegada hagin sortit de la fàbrica o del dipòsit, per causes no imputables al subjecte esmentat.

L'aspecte espacial del fet imposable ja ha estat tractat en parlar de l'àmbit d'aplicació dels impostos especials de fabricació, que no és únic perquè el legislador distingeix un **àmbit territorial intern** (format per la Península i les Illes Balears) i un de **comunitari**, on operen les normes sobre **circulació intracomunitària** de productes gravats, amb un important paper respecte als règims suspensius.

Vegeu també

Quant a l'àmbit d'aplicació dels impostos especials de fabricació, podeu veure l'apartat 1.1 d'aquest mòdul didàctic.

Al costat de la regulació del fet imposable, la LIE també recull diferents casos que en són exempts. Sens perjudici de les exempcions que estableix la Llei per a cada un dels impostos especials de fabricació¹², el legislador preveu una sèrie d'**exempcions comunes** a tots els impostos de fabricació en el marc general de les **relacions internacionals**. Aquestes exempcions s'efectuen mitjançant la **devolució** de l'import prèviament pagat¹³.

⁽¹²⁾Articles 21, 42, 51, 61 i 64 cinquè de la LIE.

⁽¹³⁾Articles 9 i 10 de la LIE, i 4 i 5 del RIE.

Així, per exemple, en la LIE són exemptes de l'impost les operacions de fabricació i importació de productes objecte d'aquests casos si la seva destinació són les organitzacions internacionals, les representacions diplomàtiques o consulars i les forces armades de l'OTAN, i també l'avituallament de vaixells i aeronaus que facin navegació internacional. El fonament de totes aquestes exempcions és que els consums que s'efectuen **fora de l'àmbit territorial comunitari no suportin cap gravamen**.

Hi ha altres **exempcions amb relació a cada un dels impostos especials de fabricació**, unes de caràcter general, com la del gasoil destinat a l'agricultura; altres d'objectives, com la relativa a la producció de vinagre, i altres de subjectives, com les transmissions petites entre particulars dins de certs límits.

1.3. Subjectes passius i transferència

La LIE estableix **dues modalitats** de subjectes passius: com a contribuent i com a substitut del contribuent¹⁴.

⁽¹⁴⁾Article 8 de la LIE.

La condició de **contribuent** és donada, més que pel compliment del pressupost de fet en si (fabricació, importació i introducció), pel perfeccionament d'aquest mitjançant la meritació, de manera que tenen aquesta condició:

- a) En els casos de **fabricació**, els dipositaris autoritzats en l'àmbit dels quals es produeix la sortida del bé de la fàbrica o el dipòsit.
- b) En els casos d'**importació**, qui està obligat al pagament del deute duaner.
- c) En els casos d'**introducció del bé**, el representant a Espanya dels dipositaris venedors, és a dir, l'operador, registrat o no, i el receptor autoritzat que rep la mercaderia.

Respecte al **substitut del contribuent**, que es preveu per als casos de circulació intracomunitària de béns, com per exemple, les **venes adistància**,¹⁵ cal indicar que tenen aquesta condició, per a garantir el pagament de l'impost, el **representant fiscal** del dipositari autoritzat o l'empresari domiciliat en un altre país comunitari que envia productes a l'àmbit territorial intern.

⁽¹⁵⁾Article 16 de la LIE.

Els subjectes passius estan obligats a **transferir** les quotes meritades sobre els adquirents dels productes que són objecte d'IE, els quals tenen l'obligació de suportar-les, ja que no es pot oblidar que la finalitat última d'aquests impostos consisteix a **gravar el consum** d'aquests productes¹⁶.

⁽¹⁶⁾Articles 14 de la LIE i 18 del RIE.

La quota transferida en general s'ha de consignar a la **factura** de manera separada i indicar-hi el tipus impositiu aplicat. Amb tot, la LIE **exclou la possibilitat de transferir** les quotes que siguin resultat de liquidacions d'actes de la Inspecció i d'estimació indirecta de bases, les quals han de ser suportades directament pels subjectes passius.

Finalment, el legislador preveu, juntament amb els subjectes passius, uns supòsits de **responsabilitat solidària** per als casos d'importacions i irregularitats en la circulació intracomunitària¹⁷.

⁽¹⁷⁾Articles 8.4 i 8.5 de la LIE.

1.4. Quantificació del deute tributari

Dins les disposicions legals comunes a tots els impostos especials de fabricació, el legislador es limita a indicar que per a determinar la **base imposable** cal tenir en compte amb caràcter general el règim d'estimació directa, menys en els casos en què sigui pertinent aplicar-hi l'estimació indirecta, d'acord amb el que disposa la LGT. Sobre aquesta s'aplica el **tipus de gravamen** vigent en el moment de la meritació.

Així mateix, les normes que regulen cada una de les figures impositives de fabricació especifiquen quina serà la base i el tipus aplicables sobre els productes gravats¹⁸. A tall d'exemple, n'esmentem alguns:

⁽¹⁸⁾Articles 25, 26, 29, 30, 33, 34, 38, 39, 48, 50, 50 bis, 58, 60, 64 ter i 64 quater de la LIE.

1) **L'impost sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques** inclou quatre modalitats impositives diverses. En totes aquestes modalitats, la base imposable està constituïda pel volum de producte expressat en **hectolitres a una temperatura de 20º**, si bé els productes que són objecte de gravamen varien. Les diferències s'observen en el tipus de gravamen, que per al vi i les begudes fermentades és del zero per cent, i per a la resta varia **en funció de la quantitat d'hectolitres i del grau alcohòlic**.

2) En l'impost sobre hidrocarburs, la base imposable es mesura en funció d'unitats de volum o energia i el tipus de gravamen s'expressa en **quantitats fixes d'euros per unitats de mesura o energia**, que és molt variable, segons la naturalesa del producte¹⁹.

⁽¹⁹⁾Així, per exemple, a partir de 2003 s'aplica un tipus impositiu zero als biocarburants com l'alcohol etílic i metílic, i altres productes, amb una clara finalitat mediambiental.

Exemple

L'Eleutèria, resident a València, ha complert 16 anys i, com a premi al seu excel·lent currículum educatiu, els seus pares decideixen comprar-li una motocicleta. Molt emocionada, es dirigeix amb el seu nou vehicle a una gasolinera i introdueix 5 litres de gasolina sense plom en el dipòsit de combustible. Del preu pagat per aquesta compra, quina és la quota de l'impost sobre hidrocarburs que el subjecte passiu d'aquest impost ha transferit a Eleutèria?

D'acord amb el que preveu l'epígraf 1.1 de la tarifa 1a. de l'article 50.1 de la LIE, les gasolines sense plom són gravades amb una quota de 433,79 euros per cada 1.000 litres. En conseqüència, per la compra de 5 litres de gasolina, la quota d'impost sobre hidrocarburs que el subjecte passiu d'aquest impost transfereix a Eleutèria és la següent: $(5 \times 433,79) / 1.000 = 2,16895$ euros.

3) En l'impost sobre les tasques del tabac, la base imposable de vegades està constituïda per la xifra d'unitats i de vegades pel valor del producte. El tipus de gravamen en el primer cas és específic, és a dir, una **quantitat fixa per unitat**, i en el segon, són tipus *ad valorem* (alíquotes) dels diferents productes.

4) Finalment, en l'impost sobre l'electricitat, la base imposable resulta d'aplicar un **coeficient per l'import determinat com a base imposable d'IVA**, excloent-ne la quota d'aquest impost. El tipus de gravamen aplicable sobre aquesta base és del **4,864%**.

2. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

2.1. Fet imposable i exempcions

La subjecció a l'impost és donada per la **primera matriculació definitiva a Espanya o per la circulació o utilització de determinats mitjans de transport nous o usats**, com els vehicles automòbils de motor, les embarcacions i els vaixells d'esbarjo o d'esports nàutics de més de vuit metres d'eslora i els avions, avionetes i altres aeronaus de motor. La subjecció per la **utilització o l'ús** d'aquests mitjans es produeix quan no se'n **sol·licita la matriculació corresponent transcorreguts trenta dies des que es van començar a usar**.²⁰

⁽²⁰⁾Article 65 de la LIE.

No obstant això, cal tenir en compte que són nombrosos els **casos de no-subjecció** en cada un dels mitjans de transport gravats. La majoria tenen en compte la **destinació** que es doni als automòbils, les embarcacions i les aeronaus (per exemple, ús sanitari, agrícola, comercial o industrial, d'esbarjo, de transport de viatgers, etc.), o la **classe de vehicle** (autobusos, cotxes de minusvàlids, els de dos o tres rodes, les aeronaus amb un pes inferior a 1.550 kg, etc.).

L'impost especial sobre determinats mitjans de transport s'exigeix a **tot el territori espanyol**, sens perjudici de les particularitats del País Basc i Navarra.

Aquest impost és un **impost cedit a les comunitats autònomes** des de l'any 2002. En concret, se cedeix el **100% del rendiment** obtingut per les primeres matriculacions de vehicles que hagin tingut lloc en el territori de la comunitat, tenint en compte que la primera **matriculació definitiva s'ha de fer a la província on el subjecte passiu tingui el seu domicili fiscal**. La cessió també inclou les competències de **gestió** de l'impost i **algunes competències normatives**, en els termes que veurem a continuació.

La **meritació** de l'impost es produeix amb caràcter general en el **moment en què se'n sol·licita la primera matriculació definitiva**. Ara bé, considerant els altres possibles casos de subjecció, l'impost es merita **quan s'utilitzi el mitjà de transport durant més de 30 dies sense sol·licitar-ne la matriculació**, o quan en un **termini de quatre anys es modifiquin les circumstàncies en què es va determinar la seva no-subjecció o la seva possible exempció**.²¹

⁽²¹⁾Article 68 de la LIE.

Finalment, les **exempcions** també són nombroses i de vegades se n'exigeix el reconeixement previ per part de l'Administració. La major part es concedeix en funció de l'**ús o la finalitat** que es doni a cada mitjà de transport (els de lloguer, els utilitzats en autoescoles, els taxis, etc.) o **en funció del titular** (els que porten placa diplomàtica, els matriculats en nom de l'estat, comunitats autònomes o corporacions locals, etc²²).

(22) Article 66 de la LIE.

Exemple

En Tomàs ha comprat un veler de dotze metres d'eslora i decideix matricular aquest mitjà de transport per a afectar-lo exclusivament a l'exercici d'activitats de lloguer.

Aquesta matriculació és subjecta a l'IEDMT, però n'és exempta.

No es beneficia del cas de no-subjecció previst en la lletra b) de l'article 65.1 de la LIE, ja que aquest està reservat únicament a les embarcacions d'esbarjo amb una eslora de 7,5 metres o inferior.

En canvi, la matriculació en aquest cas n'és exempta, sempre que compleixi les limitacions i els requisits establerts per al lloguer de vehicles, segons el que estableix la lletra f) de l'article 66.1 de la LIE. En concret, s'entén que no existeix activitat de lloguer quan l'embarcació sigui cedida pel titular per al seu arrendament, sempre que aquest titular o una persona vinculada a ell rebí per qualsevol títol un dret d'ús total o parcial sobre l'embarcació referida o sobre qualsevol altra de la qual sigui titular el cessionari o una persona vinculada al cessionari.

2.2. Subjectes passius

Com a regla general, són subjectes passius les **persones o entitats en els noms de les quals s'efectua la primera matriculació** del mitjà de transport. I, com a excepció, **qui l'utilitza una vegada transcorregut el termini de trenta dies** esmentat en parlar del fet imposable²³.

(23) Article 67 de la LIE.

2.3. Quantificació del deute tributari

La **base imposable** d'aquest impost varia en funció del caràcter nou o usat del mitjà de transport. Així, si es tracta d'un **mitjà nou**, la base coincideix amb la de l'IVA o impost equivalent, i si no, amb l'import total de la contraprestació, mentre que si es tracta d'un **mitjà usat**, la base es fixarà pel valor del mercat²⁴. L'única reducció en la base imposable del trenta per cent és prevista per a les autocaravanes i els vehicles condicionats com a habitatge.

(24) Article 69 de la LIE.

Quant al **tipus de gravamen**, que és el vigent en el moment de la meritació, és **fixat per la respectiva comunitat autònoma**, dins els límits que preveu l'article 43 de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, de cessió de tributs, i varia en funció de la classe de mitjà de transport de la quantitat de CO₂ que emeti a l'atmosfera i del territori nacional en què s'apliqui. Si la comunitat no aprova els tipus, els aplicables són els previstos subsidiàriament en la LIE²⁵.

(25) Article 70 de la LIE.

El tipus de gravamen subsidiari previst en l'art. 70 LIIIE varia segons la classe de mitjà de transport i l'emissió de CO₂. Els vehicles de l'epígraf primer (vehicles amb emissions oficials de CO₂ no superiors a 120 g/km a excepció dels vehicles tipus quad, i vehicles proveïts d'un sol motor que no sigui de combustió interna, a excepció dels vehicles tipus quad) tributen al tipus del 0% a tot el territori espanyol. Per als vehicles de l'epígraf segon (vehicles amb emissions oficials de CO₂ superiors a 120 g/km i inferiors a 160 g/km, a excepció dels vehicles tipus quad), el tipus és del 4,75% a la Península i les Illes Balears, del 3,75% a les Canàries i del 0% a Ceuta i Melilla. En el cas dels vehicles que compleixen les característiques de l'epígraf tercer (vehicles amb emissions oficials de CO₂ no inferiors a 160 g/km i inferiors a 200 g/km a excepció dels vehicles tipus quad), el tipus s'incrementa al 9,75% a la Península i al 8,75% a les Canàries, però no a Ceuta i Melilla, que continua essent del 0%. L'extensa llista de vehicles de l'epígraf quart (vehicles amb emissions oficials de CO₂ iguals o superiors a 200 g/km a excepció dels vehicles tipus quad; vehicles respecte dels quals sigui exigible el mesurament de les seves emissions de CO₂, quan aquestes no s'acreditin; vehicles compresos en les categories N2 i N3 condicionats com a habitatge; vehicles tipus quad, i motos nàutiques), els tipus ascendeixen fins al 14,75% a la Península i al 13,75% a les Canàries, essent igualment del 0% a Ceuta i Melilla. Finalment, els mitjans de transport inclosos en l'epígraf cinquè (vehicles no compresos en els epígrafs anteriors; embarcacions i vaixells d'esbarjo o d'esports nàutics, a excepció de les motos nàutiques; i avions, avionetes i altres aeronaus), es graven al 12% a la Península, a l'11% a les Canàries i al 0% a Ceuta i Melilla. D'altra banda, els epígrafs 6è. al 9è. recullen les diverses classes de motocicletes i també s'indica en cada cas el tipus de gravamen aplicable. D'acord amb la Llei de cessió de tributs de l'Estat a les comunitats autònomes, aquestes últimes poden incrementar tots aquests tipus que s'acaben d'indicar en un 15% com a màxim.

Exemple

La Maria, resident a Madrid, ha comprat per un preu de 39.200 euros un cotxe esportiu descapotable amb un motor de gasolina de 4.000 centímetre cúbics i amb una emissió de CO₂ segons la targeta de la inspecció tècnica del vehicle de 300 g/km. La base imposable de l'IVA és de 30.000 euros.

La quota de l'IEDMT serà el resultat de multiplicar la base imposable als efectes de l'IVA (30.000 euros) pel tipus de gravamen aprovat, si escau, per la Comunitat Autònoma de Madrid. Si no n'hi ha, s'aplicarà el tipus de gravamen subsidiari previst en l'article 70 LIIIE. En tractar-se d'un vehicle amb una emissió de CO₂ superior a 200 g/km (epígraf quart), el tipus subsidiari aplicable és del 14,75%. Per tant, la quota de l'IEDMT serà: $30.000 * 14,75\% = 4.425$ euros.

3. Impost especial sobre el carbó

3.1. Fet imposable, casos de no-subjecció i exempcions

L'impost especial sobre el carbó, exigible des de finals de 2005 a tot el territori espanyol, excepte a les Canàries, Ceuta i Melilla²⁶, grava la **posada a consum de carbó** en aquest àmbit territorial.

⁽²⁶⁾Article 76 de la LIE.

Aquest fet imposable inclou la **primera venda o lliurament** de carbó efectuada en aquest àmbit territorial després de la producció o extracció, importació o adquisició intracomunitària de carbó, i també l'**autoconsum** de carbó, és a dir, la utilització o el consum del carbó realitzat pels productors o extractors, importadors, adquirents intracomunitaris o empresaris²⁷. L'impost es **merita** en el moment de la posada del carbó a disposició dels adquirents o, si escau, en el del seu autoconsum²⁸.

⁽²⁷⁾Article 77 de la LIE.

⁽²⁸⁾Article 82.1 de la LIE.

A efectes d'aquest impost, la LIE especifica que tenen la consideració de carbó els productes compresos en els codis 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 i 2714 de la nomenclatura aranzelària i estadística establerta pel Reglament (CEE) núm. 2.658/87 del Consell, de 23 de juliol de 1987 (article 75 de la LIE).

En tot cas, s'estableix una **presumpció de fet imposable** si els subjectes passius no **justifiquen la destinació** donada al carbó produït, importat o adquirit, i l'impost es merita en el moment en què es constata la falta d'aquesta justificació²⁹.

⁽²⁹⁾Article 82.2 LIE.

No estan subjectes a l'impost, perquè no es produeix la posada a consum de carbó en el seu àmbit territorial, les vendes o els lliuraments de carbó que n'impliquin la tramesa directa per part del productor o extractor, importador o adquirent intracomunitari a una **destinació fora de l'àmbit territorial d'aplicació de l'impost**, amb determinats requisits, ni tampoc l'**autoconsum** de carbó efectuat pels seus productors o extractors **dins de les instal·lacions** de producció o extracció i directament vinculat a la realització d'aquestes activitats³⁰.

⁽³⁰⁾Article 78 de la LIE.

Finalment, cal tenir en compte que també s'hi inclouen diferents casos que gaudeixen d'exempció³¹:

⁽³¹⁾Article 79 de la LIE.

1) La primera venda o el primer lliurament efectuat a empresaris que destinin el carbó a la seva **revenda** en l'àmbit territorial d'aplicació de l'impost.

2) La primera venda o el primer lliurament efectuat a empresaris que enviïn el carbó adquirit a **una destinació fora de l'àmbit territorial** d'aplicació de l'impost.

No obstant això, en aquest segon cas, cal observar que si el carbó adquirit d'aquesta manera és **destinat al seu consum en l'àmbit territorial** d'aplicació de l'impost, es considera **realitzada i meritada la primera venda o el primer lliurament** en el moment en què s'efectua l'aplicació del carbó a aquesta destinació (article 82.3 de la LIE).

3) Les operacions que constitueixin posada a consum de carbó si impliquen l'ocupació d'aquest en els **usos següents**:

- a) Producció d'energia elèctrica i cogeneració d'electricitat i calor.
- b) Reducció química i processos electrolítics i metal·lúrgics.
- c) Processos mineralògics.
- d) Com a combustible en l'àmbit del consum domèstic i residencial.
- e) Qualsevol ús que no impliqui combustió.

En tot cas, la **Llei de pressupostos generals de l'Estat** pot modificar els casos de no-subjecció i les exempcions de l'impost que s'acaben de mencionar³².

⁽³²⁾Article 88 de la LIE.

Un importador adquireix carbó a Rússia i el ven a una central tèrmica espanyola per a la producció d'energia elèctrica. Tanmateix, l'importador no justifica la destinació donada al carbó.

En principi, l'importador gaudiria d'exempció, en virtut del que disposa la lletra **a)** de l'article 79.3 de la LIE, per a dur a terme una operació que constitueix posada a consum de carbó que implica l'ocupació d'aquest en la producció d'energia elèctrica. Tanmateix, segons el que disposen els articles 77.3 i 82.2 de la LIE, es produeix una presumpció de fet imposable quan els subjectes passius no justifiquin la destinació donada al carbó produït, importat o adquirit, i l'impost es merita en el moment en què es constati la falta d'aquesta justificació.

3.2. Subjectes passius i transferència

Són subjectes passius de l'impost els **productors o extractors, importadors o adquirents intracomunitaris de carbó i els empresaris revenedors** que facin les vendes o lliuraments, o les operacions d'autoconsum subjectes al impost³³.

⁽³³⁾Article 81.1 de la LIE.

En els casos en què el carbó adquirit sigui **destinat al seu consum en l'àmbit territorial** d'aplicació de l'impost, són subjectes passius els empresaris adquirents de carbó que efectuïn aquesta destinació.

Aquests subjectes passius han de **transferir**, si escau, l'import de les quotes meritades sobre els adquirents de carbó, i aquests estan obligats a suportar-les³⁴.

⁽³⁴⁾Article 85 de la LIE.

Si l'operació gravada s'ha de documentar en **factura o document equivalent**, la transferència de les quotes meritades s'efectua en aquest document separatament de la resta de conceptes que s'hi inclouen. Al contrari, si es tracta d'operacions **no subjectes o exemptes**, s'hi ha de fer esment d'aquesta circumstància en el document esmentat, indicant-hi el precepte de la LIE en què es basa l'aplicació d'aquest benefici.

3.3. Quantificació de l'impost

La **base imposable** de l'impost està constituïda pel poder energètic del carbó objecte de les operacions subjectes, expressat en gigajoules. L'impost s'exigeix al **tipus** de 0,15 euros per gigajoule³⁵, encara que aquest tipus de gravamen pot ser modificat per la Llei de pressupostos generals de l'Estat³⁶.

⁽³⁵⁾Articles 83 i 84 de la LIE.

⁽³⁶⁾Article 88 de la LIE.

4. Gestió dels impostos especials

Quant als **impostos especials regulats en la LIE**, podem distingir:

1) Els **impostos especials de fabricació** es liquiden amb caràcter general mitjançant una **declaració-liquidació**, que comprèn les quotes meritades dins de **cada mes natural**, amb l'excepció de les importacions, que segueixen el mateix règim de **liquidació administrativa** instantània que els impostos duaners³⁷.

⁽³⁷⁾Articles 18 i 19 de la LIE, i del 40 al 45 del RIE.

Així mateix, cal dir que els diversos operadors dels béns gravats estan sotmesos a un **control estricte**, i que s'estableix una sèrie de deures i controls administratius que afecten tant la **localització dels productes com la seva fabricació, transformació, emmagatzemament i distribució o venda**. L'incompliment d'aquests deures és sancionat fortament.

2) En l'**impost especial sobre determinats mitjans de transport**, el subjecte passiu **autoliquida** i ingressa el deute al lloc, forma, terminis i impresos que estableixi el ministre d'Economia i Hisenda, i s'atorga a l'Administració tributària potestats de comprovació prèvia del valor del mitjà de transport³⁸. En qualsevol cas, cal tenir en compte que, d'acord amb la Llei de cessió de tributs, la comunitat autònoma es farà càrrec, per **delegació** de l'Estat, de la gestió, liquidació, recaptació i revisió d'aquest impost.

⁽³⁸⁾Article 71.2 de la LIE.

3) En l'**impost especial sobre el carbó**, finalment, els subjectes passius estan obligats a presentar **trimestralment una declaració-liquidació**, llevat que en el període de què es tracti no resultin quotes a ingressar, i una **declaració resum anual** de les operacions realitzades, d'acord amb els models, els terminis, els requisits i les condicions establerts pel Ministeri d'Economia i Hisenda³⁹.

⁽³⁹⁾Article 86 de la LIE.

5. Impost sobre les primes de les assegurances

5.1. Fet imposable i exempcions

L'article 12 de la Llei 13/1996, de 30 de desembre, ha creat i ha regulat aquest impost, aplicable a partir de 1997 a **tot el territori espanyol**⁴⁰. El legislador ha preferit ubicar el règim d'aquest impost sobre les primes d'assegurances en una seu independent i fora de la LIE, quan per les característiques d'aquesta figura impositiva (grava un consum específic) s'hauria d'integrar a la disciplina d'aquests últims.

⁽⁴⁰⁾ Article 12.4 de la Llei 13/1996.

L'IPA és un impost **indirecte** i no cedit a les comunitats autònomes que grava la **realització de les operacions d'assegurança i capitalització** que es detallen en l'article 3 de la Llei 30/1995, de 8 de novembre, d'ordenació i supervisió de les assegurances privades⁴¹.

⁽⁴¹⁾ Article 12.2 de la Llei 13/1996.

La subjecció a l'impost s'entén produïda quan aquestes operacions s'entenguin realitzades en territori espanyol, segon diferents **punts de connexió** (lloc de localització del risc o del compromís i, si de cas hi manca, lloc de localització de la seu econòmica, establiment permanent o domicili del contractant si aquest és un empresari o professional dedicat a aquesta activitat asseguradora), i, a més, quan siguin **concertades per entitats asseguradores que operin a Espanya**⁴². Com a **cas de no-subjecció** se n'exclouen les operacions derivades dels concerts que aquestes entitats estableixin amb organismes de l'Administració de la Seguretat Social.

⁽⁴²⁾ Article 12.6 de la Llei 13/1996.

L'impost es **merita** en el moment en què se satisfacin les primes i, en cas de fraccionament d'aquestes primes, en el moment en què es faci cada un dels pagaments fraccionats⁴³.

⁽⁴³⁾ Article 12.7 de la Llei 13/1996.

Finalment, cal tenir en compte que la llei preveu una llista d'**exempcions**: assegurances socials obligatòries i assegurances col·lectives que instrumentin sistemes alternatius en els plans i fons de pensió, assegurances de vida, operacions de capitalització, operacions de reassegurances, operacions d'assegurança de caució, operacions d'assegurança d'assistència sanitària i malaltia, etc⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾ Article 12.5 i 12.12 de la Llei 13/1996.

5.2. Subjectes passius i transferència

Són subjectes passius les **entitats asseguradores** i, en qualitat de substitut, els **representants fiscals de les entitats domiciliades en un altre estat de la Unió Europea que operin a Espanya** en règim de lliure prestació de ser-

⁽⁴⁵⁾ Article 12.9 i 12.14 de la Llei 13/1996.

veis. Tanmateix, els empresaris o professionals contractants establerts a Espanya que facin operacions amb aquestes últimes entitats i no acreditin la transferència de l'impost són **responsables solidaris** del deute⁴⁵.

En qualsevol dels casos, l'impost ha de ser **transferit** íntegrament a les persones que contractin les assegurances⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾ Article 12.10 de la Llei 13/1996.

5.3. Quantificació de l'impost

La base imposable està constituïda per l'**import total de la prima**, i la quota que s'ha de pagar s'obté aplicant-hi el tipus de **6%**⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾ Article 12.8, 12.11 i 12.12 de la Llei 13/1996.

Exemple

La Laura, empresària de la construcció d'Osca, contracta una assegurança per a un vehicle comercial amb una companyia d'assegurances domiciliada a França que opera a Espanya en règim de lliure prestació de serveis. A aquest efecte, aquesta empresària ha de pagar una prima mensual de 100 euros.

La companyia d'assegurances francesa ha de transferir a la Laura la

quota de l'IPA. En fraccionar-se el pagament de la prima anual de l'assegurança, l'impost es merita en el moment en què es faci cada un dels pagaments fraccionats (article 12.7 de la Llei 13/1996). Per tant, l'IPA serà: $100 * 6\%$ (article 12.11 de la Llei 13/1996) = 6 euros. Cada mes la Laura ha de pagar 100 euros per la prima de l'assegurança, més 6 euros en concepte de quota transferida d'IPA.

A més, cal tenir en compte que la companyia d'assegurances francesa és subjecte passiu de l'impost, que actua com a substitut d'aquesta el seu representant fiscal a Espanya, i que la Laura, en la seva condició d'empresària establerta a Espanya, respon solidàriament del pagament que ha d'efectuar el subjecte passiu si no acredita la transferència d'aquest (articles 12.9 i 12.14 de la Llei 13/1996).

5.4. Gestió de l'impost

Els subjectes passius estan obligats a presentar i ingressar **mensualment** l'autoliquidació i a presentar una **declaració resum anual**.⁴⁸

⁽⁴⁸⁾ Article 12.13 de la Llei 13/1996.

6. Impost sobre les vendes al detall de determinats hidrocarburs

6.1. Fet imposable

L'article 9 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre, ha creat i ha regulat aquest impost d'una manera independent, aplicable a partir del 2002 a tot el **territori espanyol a excepció de les Canàries, Ceuta i Melilla**⁴⁹. Igual com l'IPA, l'IVDDH no s'inclou en el grup dels impostos especials, encara que per les seves característiques, i principalment perquè recau sobre un consum específic, s'hauria d'integrar en la disciplina d'aquests impostos.

⁽⁴⁹⁾ Article 9.2 de la Llei 24/2001.

L'IVDDH és un impost indirecte que recau sobre el consum de determinats hidrocarburs: **gasolines, gasoil, fuel i querosè no utilitzat com a combustible de calefacció, i també la resta d'hidrocarburs líquids que s'utilitzen com a combustible de calefacció o com a carburant**.⁵⁰

⁽⁵⁰⁾ Articles 9.3 i 9.4 de la Llei 24/2001.

L'impost grava en **fase única les vendes al detall** dels hidrocarburs esmentats destinades al consum directe per part dels adquirents i les operacions de l'importador o de l'adquirent intracomunitari en un establiment de consum propi (**autoconsum**).⁵¹ Aquest impost **es merita** en el moment de la posada a disposició a favor dels adquirents dels productes, o, si escau, en el moment del seu autoconsum⁵². En definitiva, **es presumeix el fet imposable** quan els subjectes passius no acreditin que les quotes de l'impost corresponents han estat satisfetes.

⁽⁵¹⁾ Article 9.5 de la Llei 24/2001.

⁽⁵²⁾ Article 9.8 de la Llei 24/2001.

L'IVDDH és un **impost cedit totalment (100%) a les comunitats autònomes**, i es considera produït en el territori autonòmic el rendiment que correspongui a les vendes detallistes efectuades als **establiments de venda al públic situats en la comunitat** (excepte quan els consumidors finals disposin d'instal·lacions necessàries per rebre el producte i consumir-lo en una altra comunitat), i també a les importacions i adquisicions intracomunitàries dels productes gravats quan es destinin directament al **consum de l'importador o de l'adquirent en un establiment de consum propi situat en la comunitat**. El règim de la cessió d'aquest impost es completa amb la previsió de la **cessió de competències normatives sobre el tipus de gravamen autonòmic i sobre els aspectes de gestió, liquidació, recaptació i inspecció**, aspectes que també exerceix la comunitat autònoma per delegació de l'estat⁵³.

⁽⁵³⁾ Articles 36 i 44, i disposicions transitòries terceres i quartes, de la Llei 21/2001, de 27 de desembre, de cessió de tributs de l'estat.

Per acabar, es preveu que les comunitats autònomes **destinin els rendiments de l'impost a finançar despeses de naturalesa sanitària**, encara que la part dels recursos derivats dels tipus de gravamen autonòmics es **pot dedicar a finançar actuacions mediambientals**.⁵⁴

⁽⁵⁴⁾ Article 9.1.3 de la Llei 24/2001.

6.2. Supòsits de no-subjecció i exempcions

Com a **supòsits de no-subjecció**, es consideren els lliuraments dels hidrocarburs que representen la **restitució o substitució** per altres d'iguals a l'adquirent, si prèviament aquest els ha tornat al venedor després d'haver-lo rebut per una venda subjecta a l'impost⁵⁵.

⁽⁵⁵⁾ Article 9.5.2 de la Llei 24/2001.

Per acabar, aprofitant el procediment d'exempció i, si escau, de devolució que preveu la LIE, la llei de l'IVDDH⁵⁶ té en compte algunes **exempcions subjectives** (relacions diplomàtiques o consulars, organitzacions internacionals, forces armades), i altres d'**objectives**:

⁽⁵⁶⁾ Article 9.6 de la Llei 24/2001.

- 1) Avituallament a embarcacions o aeronaus.
- 2) Transport per ferrocarril.
- 3) Exempcions dependents de la destinació donada per l'adquirent als productes (producció d'electricitat, construcció o manteniment d'aeronaus i embarcacions, operacions de dragatge en vies navegables i ports, injecció en alts forns, etc.).

La **Llei de pressupostos generals de l'estat pot modificar les exempcions de l'impost** que s'acaben d'esmentar. Així mateix, s'ha inclòs en la Llei de l'impost un supòsit de devolució de les quotes corresponents a l'aplicació del tipus autonòmic respecte del gasoil d'ús professional.

6.3. Subjectes passius i transferència

Són subjectes passius els **propietaris dels productes gravats que realitzin les operacions subjectes a l'impost i els titulars dels establiments de consum propi**. En el primer dels casos, els subjectes passius han de **transferir** l'import de les quotes de l'impost sobre els adquirents dels productes mitjançant factura⁵⁷.

⁽⁵⁷⁾ Articles 9.7 i 9.11 de la Llei 24/2001.

6.4. Quantificació de l'impost

La base imposable s'expressa en volum de producte, és a dir, en **milers de litres** d'hidrocarburs, excepte el fuel, que es quantifica en tones mètriques⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾ Article 9.9 de la Llei 24/2001.

Sobre aquesta base imposable s'apliquen dos tipus de gravamen: l'estatal, que consisteix en una quantitat determinada d'euros per litres o tones de producte, modificable per mitjà de la Llei de pressupostos generals de l'estat, i l'autonòmic, aprovat, si escau, pel parlament de la comunitat autònoma, d'acord amb els límits que preveuen l'article 44 i la disposició transitòria tercera de la Llei 21/2001, de 27 de desembre. En cas que en una comunitat no s'aprovi cap tipus autonòmic, en aquest territori només s'aplica el tipus estatal⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Article 9.10 de la Llei 24/2001.

Exemple

L'Eleutèria, resident a València, ha complert 16 anys i, com a premi al seu excel·lent currículum educatiu, els seus pares decideixen comprar-li una motocicleta. Molt emocionada, es dirigeix amb el seu nou vehicle a una gasolinera i introdueix 5 litres de gasolina sense plom en el dipòsit de combustible. Del preu pagat per aquesta compra, quina és la quota de l'impost sobre hidrocarburs (impost especial de fabricació) i la quota de l'IVDDH que ha estat transferida a l'Eleutèria pel subjecte passiu d'aquests dos impostos?

Tal com hem indicat en un exemple anterior, d'acord amb l'epígraf 1.1 de la tarifa 1a de l'article 50.1 de la LIE, les gasolines sense plom són gravades en l'impost sobre hidrocarburs (impost especial de fabricació) amb una quota de 404,79 euros per cada 1.000 litres. En conseqüència, per la compra de 5 litres de gasolina, la quota d'impost sobre hidrocarburs transferida és la següent: $(5 \times 404,79) / 1.000 = 2,02395$ euros.

Doncs bé, al costat d'aquesta quota, s'ha de sumar al preu dels 5 litres de gasolina pagat per l'Eleutèria la quota de l'IVDDH. Segons el que estableix l'article 9.10 de la Llei 24/2001, el tipus estatal és de 24 euros per cada 1.000 litres. En aquest cas, per la compra de 5 litres de gasolina, la quota estatal de l'IVDDH serà: $(5 \times 24) / 1.000 = 0,120$ euros. A aquesta quota caldria sumar la corresponent al tipus de gravamen autonòmic que, si escau, hagi aprovat el Parlament de la Comunitat Valenciana.

6.5. Gestió de l'impost

L'impost es recapta mitjançant el sistema d'autoliquidació que ha de presentar el subjecte passiu, i el Ministeri d'Hisenda ha d'establir el procediment liquidatori de l'impost⁶⁰.

⁽⁶⁰⁾Article 9.12 de la Llei 24/2001.

7. Els impostos duaners

7.1. Naturalesa i classes

De tots els tributs harmonitzats en l'àmbit comunitari, els impostos duaners són, sens dubte, els que han assolit un grau d'harmonització més alt en tots els sentits. De fet, es tracta d'**impostos regulats directament per la UE**, i la seva recaptació enriqueix les arques comunitàries per a finançar l'execució dels pressupostos comunitaris, és a dir, constitueixen un **recurs comunitari propi**.

Després que les comunitats europees, a partir de 1993, aconseguissin l'establiment d'un mercat interior únic, i la consegüent unió duanera, aquesta imposició va tenir per objecte **regular el tràfic comercial de mercaderies existent entre la Unió Europea i tercers països, amb algunes excepcions**. En el cas d'Espanya, aquestes excepcions estan constituïdes per l'exclusió de l'espai duaner comú de **Ceuta i Melilla**.

Aquests impostos no solament els regula la normativa comunitària, sinó que també formen part del sistema d'ingressos de les comunitats europees. La raó d'estudiar-los juntament amb la resta d'impostos estatals obeeix al fet que les **tasques de gestió en sentit ampli es continuen realitzant a cada un dels països membres**, ja que no hi ha una administració tributària comunitària.

La regulació duanera està encapçalada pel Codi duaner comunitari, aprovat pel **Reglament CEE 450/2008, de 23 d'abril**, del Parlament i del Consell, pel qual s'estableix el Codi duaner comunitari (Codi duaner modernitzat). Aquest codi substitueix el codi duaner comunitari, aprovat pel **Reglament CEE 2913/1992, del Consell, de 12 d'octubre de 1992**, que es continua aplicant fins que no s'adoptin i apliquin les disposicions corresponents necessàries del nou codi, a tot tardar el 24 de juny de 2013.

Dins la regulació espanyola cal tenir en compte els preceptes encara vigents que disposa el **RD 511/1977, de 18 de febrer**, pel qual s'aprova el text refós dels impostos integrants de la renda de duanes, i el **RD legislatiu 1299/1986, de 28 de juny**. L'aplicació efectiva d'aquestes normes nacionals està condicionada pel fet que no contradiguin el que dicta la normativa comunitària que, en aquest cas, té un efecte directe sobre la nacional.

Els impostos duaners són impostos **comunitaris, indirectes, reals, objectius** i amb una doble finalitat: d'una banda, **recaptadora**, i per l'altra, **proteccionista** de les mercaderies fabricades o produïdes en el territori duaner comunitari.

Quant a les diferents **classes** d'impostos duaners, podem enumerar les següents:

a) Els **drets d'importació**, que són els més importants i estan constituïts per dos drets i exaccions: els drets d'**aranzel duaner comú** i les exaccions d'efecte equivalent establertes per a la importació de les mercaderies, i les **exaccions reguladores agrícoles** i altres gravàmens a la importació establerts en el marc de la política agrícola comuna (PAC).

b) Els **drets d'exportació**, formats pels **drets** de duana i les exaccions d'efecte equivalent establerts per a l'exportació de les mercaderies, i les **exaccions reguladores agrícoles** i altres gravàmens a l'exportació establerts en el marc de la PAC.

7.2. Fet imposable

Els impostos duaners considerats globalment tenen un **pressupost de fet múltiple**, en el sentit que agrupen dins la seva regulació normativa una sèrie de casos en què es tracta de sotmetre a gravamen la **importació** i l'**exportació** de mercaderies que són objecte d'un **tràfic comercial**.

Amb caràcter general, la **importació** consisteix en la **introducció d'una mercaderia** en el territori subjecte a gravamen.

A més, la importació comprèn tota una sèrie de casos que van des de l'entrada legal d'una mercaderia al territori duaner comunitari per a incorporar-la al mercat interior (coneguda també com a **despatx de lliure pràctica** i destinació duanera per excel·lència) fins a la inclusió d'una mercaderia en règim d'**importació temporal** amb exempció parcial dels drets d'importació, passant per casos d'**entrades irregulars** de mercaderies o d'irregularitats en el compliment de determinades obligacions relatives al règim duaner al qual aquestes queden sotmeses⁶¹.

⁽⁶¹⁾Articles 44 a 46 RIA.

Al contrari, l'**exportació** es configura com la **sortida d'una mercaderia comunitària**, amb declaració o no a la duana, fora del territori duaner comunitari, com també l'**incompliment de les condicions que hagin permès aquesta sortida amb una exempció total o parcial** dels drets d'exportació.

El fet de **gravar l'exportació** és una cosa **raríssima**. Amb tot, pot tenir una transcendència especial, ja que determinades mesures adoptades, per exemple, en el marc de la PAC (restitucions agrícoles a l'exportació), es compleixen si efectivament les mercaderies s'exporten.

Com acabem d'observar, els impostos duaners tenen un fet imposable complex, i aquest només es perfecciona amb la **meritació**. Per a conèixer millor aquest moment, cal fer una breu referència a les diverses **etapes per les quals passen les mercaderies**.

En el procediment duaner aplicable a la importació o a l'exportació distingim les següents etapes:

1) En primer lloc, és necessari que es verifiqui l'**entrada de les mercaderies** en el territori duaner de la Comunitat i que es duguin a terme la **presentació, la descàrrega i l'examen** de les mercaderies a la duana⁶².

⁽⁶²⁾Art. 91 a 96 del RID.

2) En segon lloc s'**inclouen les mercaderies en un règim duaner**, mitjançant una declaració normal o simplificada, i se n'efectua la **verificació, l'aixecament i la cessió**. Perquè la mercaderia es converteixi en *despatx a consum* cal satisfer, a més del deute duaner, la resta d'impostos indirectes aplicables, com l'IVA, i si cal, els impostos especials⁶³.

⁽⁶³⁾Art. 97 a 128 del RID.

Qualsevol mercaderia que s'introdueix en el territori duaner s'ha de declarar i ha de rebre un **règim duaner** d'entre els següents⁶⁴:

⁽⁶⁴⁾Article 4 del RID.

a) **Despatx de lliure pràctica**.⁶⁵ Implica el compliment de tots els tràmits previstos per a la importació de mercaderies i l'aplicació dels drets legalment meritats que constitueixen el **deute duaner**, d'acord amb l'**aranzel duaner comunitari** (Reglament CEE 2658/87, del Consell, de 23 de juliol de 1987).

⁽⁶⁵⁾Article 129 del RID.

b) **Règims especials:**

- **Trànsit extern i intern**⁶⁶. El **trànsit extern** és un règim de suspensió que permet la circulació de les mercaderies d'un lloc a un altre del territori duaner de la Comunitat, sense que les operacions estiguin subjectes als drets d'importació, i finalitza quan les mercaderies i els documents procedents es presenten a la duana de destinació final. El **trànsit intern** s'aplica a mercaderies comunitàries que transiten pel territori d'un país tercer amb destinació a un territori de la Comunitat, sense que per això es produeixi cap canvi en l'estatut duaner d'aquestes.

⁽⁶⁶⁾Art. 144 i 145 del RID.

- **Dipòsit**⁶⁷. Aquest règim especial presenta tres modalitats: dipòsit duaner, dipòsit temporal i dipòsit en zones franques. El **dipòsit duaner** consisteix en l'emmagatzematge de mercaderies no comunitàries en territori comunitari sense l'exigència de drets d'importació, el pagament del qual es difereix al moment en què l'importador sàpiga la destinació duanera definitiva de les mercaderies. El **dipòsit temporal** és previst també per a mercaderies no comunitàries, que es mantenen emmagatzemades en espera que s'inclouin en el règim duaner corresponent definitiu. Finalment, el

⁽⁶⁷⁾Art. 98, 151, 153 i 155 del RID.

dipòsit en zones franques permet introduir mercaderies per un temps il·limitat sense l'exigència de dret de duana.

- **Destinacions especials**⁶⁸. Aquest règim especial preveu dues modalitats: importació temporal i destinació final. La importació temporal possibilita la introducció, amb exempció total o parcial dels drets d'importació, al territori duaner de mercaderies destinades a ser reexportades sense cap modificació diferent de la que es pugui produir per la depreciació del seu ús. La destinació final implica que les mercaderies poden ser despatxades de lliure pràctica amb exempció dels drets d'importació, o amb aplicació d'un tipus reduït, atenent la destinació específica que tinguin.
- **Perfeccionament**⁶⁹. Cal distingir en aquest règim especial el perfeccionament passiu i el perfeccionament actiu. En el **perfeccionament passiu** es permet l'exportació temporal de mercaderies comunitàries fora del territori duaner per a ser sotmeses a operacions de perfeccionament, la qual cosa comporta, si escau, l'exigència de drets d'exportació. Posteriorment, en un termini que han fixat prèviament les autoritats duaneres, es reintrodueixen en la Comunitat aquestes mercaderies amb el règim de despatx de lliure pràctica, però amb exempció total o parcial dels drets d'importació. En el **perfeccionament actiu**, en canvi, es permet la introducció al territori duaner de mercaderies no comunitàries per a ser transformades, de manera que les mercaderies resultants, diferents de les introduïdes, es poden despatxar de lliure pràctica meritant els drets aranzelaris d'importació corresponents, exportar o sotmetre a una nova transformació.

⁽⁶⁸⁾Art. 162 a 166 del RID.

⁽⁶⁹⁾Art. 168 a 174 del RID.

c) **Exportació**⁷⁰. Aquest règim possibilita la sortida d'una mercaderia comunitària fora del territori duaner i exigeix, si escau, el pagament de drets d'exportació.

⁽⁷⁰⁾Art. 178 del RID.

d) **Altres destinacions duaneres**⁷¹. Les mercaderies presentades a les duanes poden ser **destruïdes** per les autoritats duaneres, poden ser **abandonades** en benefici de l'erari públic o poden ser **reexportades** fora del territori comunitari.

⁽⁷¹⁾Art. 125, 127 i 179 del RID.

Doncs bé, la **meritació dels drets d'importació** amb caràcter general es produeix quan s'admet la **declaració a la duana de despatx de lliure pràctica o d'importació temporal amb exempció parcial**, i en les altres pressuposicions de fet per incompliment en el moment en què no es compleixi o es deixi de complir l'obligació o en el moment en què s'accepti una declaració de duana que suposi la inclusió de les mercaderies en un règim determinat, quan posteriorment es comprovi que no es complien les condicions per a la inclusió en aquest règim o per a la concessió d'una exempció total o parcial en funció de la destinació final que tenen⁷².

⁽⁷²⁾Art. 44 i 46 del RID.

Si es tracta de **drets d'exportació**, la meritació té lloc en el moment en què es duu a terme l'**admissió de la declaració a la duana** de la mercaderia subjecta a l'exportació, o bé en el moment de la **sortida efectiva de la mercaderia que no ha estat declarada** o en el moment en què les mercaderies assoleixin una destinació diferent per a la qual es va autoritzar l'abandonament del territori duaner comunitari amb exempció total o parcial dels drets d'exportació.

7.3. Casos de no-subjecció i exempcions

Entre els supòsits de no-subjecció es pot parlar, en l'àmbit de la importació, de l'**entrada de mercaderies d'un altre país membre de la UE** o de la introducció de mercaderies amb destinació a **àrees no subjectes a gravamen**, per exemple, els dipòsits o les zones franques que acabem de ressenyar, sempre que no s'incorporin de manera definitiva en el mercat interior.

En canvi, quan ens referim a les exempcions fem referència a una sèrie de **situacions en les quals es produeixen tots els elements integrants del fet imposable (introducció de mercaderies al territori duaner), però aquest s'eximeix de gravamen** i no es liquiden els corresponents impostos duaners. Amb tot, de vegades no és fàcil diferenciar uns casos dels altres.

Entre les situacions que originen clarament una exempció, podem diferenciar les següents:

1) Les **franquícies** dels drets d'importació i exportació si es compleixen determinades condicions⁷³; poden ser:

⁽⁷³⁾Reglament (CEE) 918/83, del Consell, de 28 de març de 1983.

a) De caràcter **objectiu**: productes de caràcter educatiu, científic o cultural, béns de valor escàs, material d'estudi, etc.

b) De caràcter **subjectiu**: béns personals quan es traslladi una persona física d'un tercer país a la UE, els importats amb motiu del matrimoni, els béns destinats a l'ús de caps d'estat, etc.

Informació sobre franquícies duaneres a Internet

Si entrem a la casella "Duanes i impostos especials" del **web de l'Agència tributària (www.aeat.es)**, podem trobar un primer tipus d'informació i assistència en matèria de viatgers i franquícies accedint al primer apartat ("La duana espanyola"), que ofereix una icona amb "Fullet informatiu". De tots els fullets informatius, en format PDF, interessen en el tema que ens ocupa els dos últims, que fan referència al **Règim de viatgers-franquícies a l'entrada a la Península i les Balears** i a les **franquícies de vehicles per trasllat de residència a la Península i les Balears**.

El primer és un interessant document que inclou informació esquemàtica i bastant clara de les **franquícies o exempcions de què poden gaudir els viatgers que entren a la Península i les Balears en funció de la seva procedència**: de tercers països, de Ceuta i Melilla, de les Canàries, d'Andorra o de Gibraltar. S'hi concreten les franquícies generals (mercaderies contingudes en l'equipatge personal del viatger, desproveïdes de caràcter comercial, fins a un determinat valor global) i les franquícies específiques que afecten

determinats productes (tabac, begudes alcohòliques, medicaments, perfums, cafè, làctics, sucre, carn...), tant en matèria de drets d'importació de l'IVA o dels impostos especials com dels drets d'importació dels impostos duaners. Tot i així, aquest fullet també inclou notes addicionals en les quals s'especifiquen, en relació amb les franquícies generals, les mercaderies a les quals és aplicable aquest règim de viatgers, els casos excepcionals de reducció de la franquícia, la impossibilitat de fraccionar el valor d'una mercaderia, i regles especials sobre el comerç internacional d'espècies amenaçades de fauna i flora silvestres i sobre les mercaderies que vulneren drets de propietat intel·lectual. Finalment, també són interessants les referències normatives del règim de viatgers que s'inclouen en el fullet.

El segon document PDF informatiu fa referència a les **franquícies d'IVA**, de l'impost especial sobre determinats mitjans de transport i dels impostos duaners de què es beneficia la **importació de vehicles d'ús privat per trasllat de la residència a la Península i les Balears**. Aquest fullet també conté la normativa aplicable en aquesta matèria i els requisits formals dels subjectes que vulguin gaudir de les exempcions. Aquest fullet informatiu, també força didàctic, concreta els requisits de la franquícia, que fan referència als aspectes següents: territori d'anterior residència, termini de residència del titular en el territori de procedència, termini de titularitat del vehicle en la residència anterior, termini per acollir-se a la franquícia o per a la matriculació del vehicle, obligació d'utilització del vehicle en la nova residència, i condicions de tributació en la residència anterior.

Una segona font d'informació i assistència en matèria de viatgers i franquícies la trobem igualment al **web de l'Agència Tributària**, però per una altra via. Per mitjà novament de la casella "Duanes i impostos especials", accedim a l'apartat "Procediments duaners", i dins d'aquest apartat trobem una icona sobre **Preguntes més freqüents de viatgers i franquícies**.

En aquest informe del web, l'Agència Tributària ofereix una interessant informació i assistència sobre la incidència que en matèria d'impostos duaners tenen les operacions exteriors més freqüents que poden fer els particulars, i que moltes vegades el públic desconeix pel seu caràcter no habitual. Aquesta informació es dona mitjançant la tècnica de donar respostes relativament breus i clares a un conjunt de preguntes que poden formular aquests particulars.

Sense ànim exhaustiu, podem indicar quines informacions s'inclouen en cada un d'aquests apartats de preguntes freqüents:

- 1) **Importació temporal de vehicles amb franquícia.** Inclou les condicions generals per a gaudir de la franquícia (importador, vehicle, termini de permanència) i dos casos particulars: estudiant estranger a Espanya i treballador establert a la Unió Europea al servei d'una persona que resideixi en un tercer país.
- 2) **Canvi de residència amb franquícia.** Els trasllats de residència a Espanya també gaudeixen de franquícia, diferent en funció de la procedència i la destinació del subjecte: d'un tercer país a la Península o les Balears, de les Canàries a la Península o les Balears i d'un tercer país a les Canàries. També en aquest cas s'especifiquen els requisits materials i formals de les franquícies en els tres impostos que graven la importació: IVA, impostos especials i impostos duaners.
- 3) **Viatgers turistes.** Es concreten les franquícies en l'IVA, en els impostos especials i en els impostos duaners a favor dels viatgers i turistes que provenen de tercers països, de Ceuta i Melilla, de les Canàries, d'Andorra o de Gibraltar.
- 4) **Importació de vehicles.** Es diferencien les franquícies en funció de la procedència del vehicle: tercers països, Ceuta i Melilla, Canàries, Unió Europea. En aquest últim cas, es distingeix segons que el vehicle sigui nou o usat.
- 5) **Com importar o exportar?** S'hi recull una interessant informació dels requisits formals que han d'emplenar a la duana els particulars en cas que vulguin fer alguna importació o exportació.
- 6) **Restriccions a les importacions de productes d'origen animal.** Per a evitar la introducció de malalties infeccioses en territori comunitari, s'hi inclou un fullet recordatori de quines són les prohibicions d'introducció de carn, productes càrnics, llet i productes làctics per a consum particular.
- 7) **Béns rebuts en herència o importats a causa de matrimoni.** La informació en aquests dos casos es refereix a les franquícies que afecten la importació de béns rebuts en herència o importats a causa de matrimoni, tant en IVA com en impostos especials, amb determinats requisits i exclusions.

8) **Informació general per a trasllat de la seu d'activitats empresarials.** També és oportuna aquesta informació sobre les franquícies que fan referència al trasllat d'empreses a Espanya. A fi d'afavorir la implantació d'empreses, en aquest cas hi figuren franquícies tant en l'IVA com en els impostos duaners, i s'hi especifiquen l'àmbit d'aplicació, els requisits, les exclusions i les obligacions formals de sol·licitud que s'han de complir.

2) Els **contingents aranzelaris**, que és la **quantitat màxima d'importació d'un producte no comunitari amb exempció total** de drets a la importació, per a evitar un encariment dels productes o l'aparició de problemes de subministrament d'aquests productes en el territori duaner comunitari, normalment per un temps determinat. Superada la quantitat que constitueix el contingent, l'importador ha d'abonar els drets d'importació que es meriten.

3) Les **destinacions especials**. De vegades, segons la destinació que tinguin les mercaderies que entrin en l'espai duaner, se'ls concedeix una **suspensió o reducció dels gravàmens meritats**. Aquesta suspensió pot afectar alguns productes industrials, tèxtils o no, agropecuaris, etc. La concessió d'aquest tipus d'exempcions està sotmesa a controls importants per a evitar el frau.

4) **Mercaderies de retorn**. Són exemptes dels drets d'importació les mercaderies que s'hagin exportat i es reintrodueixin i es despatxin de lliure pràctica en un termini de tres anys⁷⁴.

⁽⁷⁴⁾Art. 130 a 132 del RID.

5) **Productes de la pesca marítima i altres productes extrets del mar**. També tenen exempció en els drets d'importació els productes de la pesca marítima i altres productes extrets de les aigües territorials d'un tercer país per vaixells registrats en un estat membre i que enarborin pavelló d'aquest estat, com també els productes obtinguts a partir d'aquests a bord de vaixells factoria que compleixin les mateixes condicions⁷⁵.

⁽⁷⁵⁾Art. 133 del RID.

6) **Exportació temporal**. Finalment, les mercaderies comunitàries que surtin del territori duaner comunitari tenen exempció dels drets d'exportació quan se'n prevegi en el moment de l'exportació la reintroducció o reimportació en territori de la Comunitat⁷⁶.

⁽⁷⁶⁾Art. 182 del RID.

7.4. Subjectes passius i transferència

El legislador comunitari, en el **cas general de despatx de lliure pràctica** d'una mercaderia independentment que es tracti d'una importació o d'una exportació, situa com a subjecte passiu la **persona que fa la declaració a la duana**, és a dir, el declarant⁷⁷.

⁽⁷⁷⁾Articles 4.11) i 4.14) del RID. Els articles 44 a 49 del RID indiquen qui és el deutor en cada fet imposable dels drets de duana.

Quan l'importador actua mitjançant un representant o agent de duanes, tal com succeeix en la major part dels casos, cal veure si aquest té una representació directa o indirecta.

a) Si és directa, és a dir, si l'agent actua en nom i per compte d'un altre, el subjecte passiu és la persona en nom de la qual s'ha fet la declaració (el titular de la mercaderia o poderdant).

b) En canvi, si és indirecta, és a dir, si es presenta en nom propi i per compte d'un altre, l'agent de duanes i l'amo de la mercaderia tenen la condició de subjecte passiu. En aquests casos en què hi ha diversos deutors, tots són responsables de manera conjunta i solidària de la quantia total del deute.

Juntament amb aquest supòsit general, cal tenir en compte altres situacions que originen el deute duaner per importació o exportació. Si els drets duaners sorgeixen a conseqüència de l'incompliment d'una obligació, el deutor és tota persona a qui s'exigeixi el compliment d'aquesta obligació, i també totes aquelles persones que tinguin constància d'aquest incompliment o hi contribueixin. Si el deute s'origina per l'incompliment d'una condició perquè la mercaderia s'inclouï en un règim duaner, el deutor és la persona que ha de complir aquesta condició, i també la persona que va declarar la mercaderia en el règim duaner corresponent o el subjecte que subministra una informació falsa a aquest declarant.

Així mateix, el legislador recull una sèrie de casos de responsabilitat que qualifica expressament de solidària⁷⁸.

⁽⁷⁸⁾Article 4 del RD llei 1299/1986.

7.5. Quantificació del deute duaner

La base imposable dels drets d'importació pot ser de dos tipus:

a) **Monetària**, que és la més utilitzada, està format pels drets *ad valorem* o **valor a la duana** de la mercaderia.

b) **No monetària**, pels drets específics, calculats segons la quantitat de **tones, pes, unitats**, etc.

Respecte a la base imposable, el problema principal que s'ha plantejat és el relatiu a què s'entén per **valor a la duana**. El Codi duaner recull les **directrius fixades pel GATT** (Acord general d'aranzels i comerç), i indica diversos **criteris i mètodes** per a determinar aquest valor, com els següents⁷⁹:

⁽⁷⁹⁾Article del 40 al 43 del RID.

a) El **valor de transacció**. La valoració de transacció de les mercaderies és el més utilitzat i consisteix en el pagament total que el comprador hagi de fer al venedor per les mercaderies, sempre que es compleixin una sèrie de condici-

ons i una vegada sumades les despeses corresponents (envasos i embalatges, transports, manipulació, etc.), i restats, quan sigui oportú, els costos originats després de la importació o l'exportació.

L'article 41 del Codi duaner comunitari modernitzat, que estableix el sistema de valoració que estableix el Codi de valoració del GATT, estableix com a criteri principal el **valor de transacció** de les mercaderies. Aquest criteri consisteix en el preu efectivament pagat o per pagar, si aquestes es venen a un comprador ubicat en el territori duaner de la Comunitat, sempre que es compleixin determinades circumstàncies, com ara que no hi hagi vinculació entre comprador i venedor o, en cas que n'hi hagi, que el valor de transacció sigui acceptable a efectes duaners. En particular, les **condicions** perquè es pugui aplicar aquest mètode són les següents:

- a) Que la mercaderia hagi estat objecte d'una venda.
- b) Que no hi hagi restriccions per a la cessió o utilització de les mercaderies per part del comprador.
- c) Que la venda o el preu no depenguin de condicions o prestacions no quantificables en relació amb les mercaderies importades.
- d) Que no reverteixi al venedor cap part del producte de qualsevol revenda, cessió o utilització posterior de les mercaderies per part del comprador.
- e) Que no hi hagi vinculació entre comprador i venedor o, en cas que n'hi hagi, que el valor de transacció sigui acceptable a efectes duaners.

b) El valor de transacció de mercaderies idèntiques.

Valor de transacció de mercaderies idèntiques, venudes per a l'exportació en la Comunitat i exportades en el mateix moment que les mercaderies que es valoren o en un moment aproximat.

c) El valor de transacció de mercaderies similars.

Valor de transacció de mercaderies similars, venudes per a l'exportació en la Comunitat i exportades en el mateix moment que les mercaderies que es valoren o en un moment aproximat.

d) El mètode subtractiu.

Preu de venda al territori duaner de la mercaderia importada, o d'una d'idèntica o de similar a aquesta, amb deducció dels elements que no formin part del valor a la duana.

e) El mètode basat en el cost de producció.

Es parteix dels elements constitutius del preu subministrat pel fabricant de la mercaderia.

L'aplicació dels mètodes enumerats no és aleatòria, sinó que s'ha de **seguir l'ordre indicat**.

Si no es pot determinar la base mitjançant cap dels mètodes anteriors, s'hi han d'aplicar criteris raonables de valoració compatibles amb els principis i les disposicions generals del GATT; així mateix, cal observar una sèrie de limitacions com, per exemple, que el preu de venda no sigui idèntic a l'indicat en el mercat del país d'exportació.

Valor a la duana segons la Sentència del Tribunal Suprem, de la Sala Contenciosa, de 14 de novembre de 2003

En el cas de fet enjudiciat en aquesta Sentència del Tribunal Suprem, una empresa aplica en la seva declaració dels drets de duana el valor de transacció com a valor de duana. Tanmateix, el valor esmentat no és tingut en compte per l'Administració perquè entén que hi havia vinculació entre les empreses exportadores i la compradora-importadora, la qual cosa va influir en el valor de transacció. La Inspecció en aquest cas acudeix al

procediment de l'últim recurs, perquè entén que no és possible aplicar-hi els anteriors. Aquest mètode secundari només es pot emprar si hi manquen tots els anteriors. Es tracta d'un mètode de valoració de tancament. El Tribunal sosté, encertadament, que l'elecció d'un valor o d'un altre no és discrecional per a l'Administració, sinó que ha de demostrar la impossibilitat d'aplicar el valor de transacció de les mercaderies, que és el criteri general. A més, assenyala que l'existència de vinculació entre l'empresa subministradora i la importadora exceptua l'aplicació del criteri general, a excepció que el valor figurat sigui acceptable a efectes duaners. Aquest concepte jurídic indeterminat només té una concreció possible, la del valor de mercat, entenent com a tal el preu que s'hagi establert de manera compatible amb les pràctiques normals per a la fixació de preus en la branca de la producció de què es tracta o preu que cobreixi tots els costos i asseguri un benefici. I conclou que un tracte favorable entre l'empresa subministradora i la importadora, sempre que sigui compatible amb les tècniques i condicions de mercat i no es converteixi en irreal, ha de ser admissible a efectes duaners.

Quant al **tipus de gravamen** aplicable a la base imposable, en el cas de drets d'**importació** està contingut en l'**aranzel de duanes comunitari**, que estableix sistemàticament els diferents tipus impositius que graven les diferents mercaderies al comerç exterior que són objecte d'importació o, si escau, d'exportació⁸⁰.

⁽⁸⁰⁾Reglament (CEE) 2658/1987, de 23 de juliol de 1987, del Consell, relatiu a la nomenclatura aranzelària i estadística i a l'aranzel duaner comú, modificat múltiples vegades posteriorment.

En la mesura que hi ha dues modalitats de base imposable, el tipus de gravamen és diferent per a cada una d'aquestes modalitats. Així, si la base és el valor a la duana (drets *ad valorem*), el tipus és una **alíquota o tant per cent**, mentre que si es tracta d'una base no monetària (drets específics, com unitats, tones, etc.), el tipus és una **quantitat per unitat no monetària** (tipus de gravamen en sentit estricte). També hi ha tipus que conjuguen totes dues modalitats.

En el cas dels **productes agrícoles** i en el marc de la PAC, s'han establert **determinats gravàmens** que recauen en les importacions i exportacions, com els impostos compensatoris i suplementaris, els drets addicionals sobre el sucre, etc.

Quant a les **exportacions**, cal dir que s'hi apliquen els tipus impositius només en **circumstàncies molt concretes**, per a evitar situacions d'escassetat de certs productes a l'interior de l'espai duaner.

Per acabar, cal tenir en compte la importància especial de la **classificació aranzelària de les mercaderies**, a efectes no solament fiscals, sinó també comercials. Per a facilitar aquesta tasca i atorgar informació als operadors econòmics davant la diversitat d'acords comercials i polítiques aranzelàries que hi ha entre la UE i països tercers, els països membres es remeten al document conegut com a **aranzel duaner comunitari integrat** (en terminologia concreta, **TARIC**). S'hi detallen totes les mesures, fiscals o no, de caràcter comunitari que incideixen en el tràfic exterior de mercaderies.

7.6. Gestió

El procediment de gestió dels impostos duaners es caracteritza per la **legislació aplicable, llarga i canviant, i per nombrosos tràmits existents i els controls** a què s'han de sotmetre les mercaderies. Tampoc no convé oblidar la **regulació nacional vigent**, que adquireix un cert protagonisme precisament en aquest tema, la qual cosa no impedeix que el Codi duaner també dediqui una part del seu text a aquesta matèria⁸¹.

⁽⁸¹⁾Articles del 66 al 86 del RID.

Com ja s'ha indicat en parlar de la meritació, la introducció d'una mercaderia requereix, en primer lloc, la presentació davant de les autoritats nacionals d'una **declaració sumària** de les mercaderies, i després la sol·licitud a l'Administració de l'**assignació d'un règim duaner**. A partir d'aquesta declaració i després de reconèixer la mercaderia, es practiquen la **liquidació i la notificació** corresponents del deute duaner, que, **una vegada pagada, o si escau, garantida**, determina l'autorització per a l'**aixecament o la sortida** de la mercaderia.

Un cop admesa la declaració a la duana, aquesta pot ser objecte de **comprovació per part de les autoritats duaneres**, que poden dur a terme diversos controls (documental, físic de les mercaderies o *a posteriori*).

En cas que no se satisfaci el deute en els terminis de pagament indicats, la **recaptació forçosa del deute s'ha de fer d'acord amb la regulació nacional** de cada país membre.

Per acabar, cal dir que els ordenaments nacionals dels diversos països membres han de preveure, en compliment del que estableix el Codi duaner, la **possibilitat que els administrats puguin impugnar jurisdiccionalment els actes de l'Administració duanera**.

Activitats

1. Elaboreu un esquema en què es distingeixin els diferents fets imposables gravats mitjançant impostos especials i duaners en funció del caràcter intern o extern de les operacions gravades.
2. Feu un quadre amb els diferents casos de no-subjecció i exempció dels impostos especials i duaners, destacant els elements de coincidència entre aquests impostos.
3. Indiqueu els subjectes passius dels impostos especials i duaners, i especifiqueu en quins casos es produeix la transferència al consumidor.
4. Analitzeu els diferents elements de quantificació dels impostos especials i duaners, i separeu els casos segons la naturalesa pecuniària o no pecuniària de les bases imposables.
5. Examineu les regles de gestió dels impostos especials i duaners, subratllant les obligacions formals i de control a què estan sotmesos.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. En quin moment es produeix la meritació dels IE en els casos de fabricació?
 - a) Quan es fabrica el producte.
 - b) Quan té lloc la sortida del producte de la fàbrica.
 - c) En el moment del lliurament del bé a l'adquirent.
2. La condició de contribuent en els IE de fabricació és donada...
 - a) pel perfeccionament del pressupost de fet mitjançant la meritació.
 - b) per la realització del pressupost de fet (fabricació, importació o introducció).
 - c) per la presentació de la declaració liquidació del tribut.
3. En els IE de fabricació, quan els productes que surten de la fàbrica o dipòsit fiscal no hagin pogut ser lliurats al destinatari, totalment o parcialment, per causes alienes al dipositari autoritzat expedidor...
 - a) es produeix la meritació.
 - b) es produeix la meritació només en el cas d'un règim suspensiu.
 - c) Cap de les dues respostes anteriors no és certa.
4. En els IE de fabricació...
 - a) es meriten i són exigibles quan els productes sotmesos surten de les fàbriques cap als dipositaris autoritzats.
 - b) es meriten i són exigibles quan els productes sotmesos surten de les fàbriques i dipòsits amb destinació a l'exportació.
 - c) Les dues respostes anteriors són falses.
5. Què tenen en comú l'impost sobre les tasques del tabac i l'impost sobre hidrocarburs?
 - a) Que en tots dos el subjecte passiu és el consumidor final.
 - b) Que en tots dos la base imposable es determina de la mateixa manera.
 - c) Les dues respostes anteriors són falses.
6. Els IE de fabricació...
 - a) són impostos plurifàsics en què s'aplica el mecanisme de la transferència i deducció de l'impost suportat.
 - b) són impostos de naturalesa indirecta i de caràcter monofàsic.
 - c) són impostos incompatibles amb la imposició general sobre el consum.
7. Els IE de fabricació es meriten...
 - a) en els casos d'importació, en el moment en què es perfà la venda de la mercaderia.
 - b) en els casos de fabricació, quan es produeix la sortida de la fàbrica o dipòsit fiscal amb destinació al mercat interior.
 - c) en els casos de fabricació, quan es produeix la venda del producte al mercat interior.
8. Es consideren contribuents dels IE de fabricació...
 - a) en els casos de fabricació, els dipositaris autoritzats quan la meritació es produeix a la sortida d'una fàbrica o dipòsit fiscal.
 - b) en els casos de fabricació, els dipositaris autoritzats quan la meritació es produeix amb la venda del producte sotmès a gravamen.

c) en els casos d'importació, els operadors, registrats o no, i els receptors autoritzats que rebin la mercaderia.

9. El fet imposable de l'IEDMT consisteix en...

- a) la primera matriculació definitiva a Espanya de determinats mitjans de transport.
- b) l'adquisició de determinats mitjans de transport.
- c) la posada en circulació de determinats mitjans de transport.

10. La matriculació d'una embarcació d'esbarjo de 14 metres d'eslora...

- a) és exempta de l'IEDMT si l'embarcació es dedica al lloguer.
- b) no és exempta de l'IEDMT.
- c) només n'és exempta si es realitza dins del règim de matriculació diplomàtica.

11. Quina d'aquestes operacions està sotmesa a l'IEDMT?

- a) La primera matriculació a Espanya d'un turisme que va ser adquirit de segona mà a Alemanya.
- b) La primera matriculació a Espanya d'un tractor agrícola.
- c) L'adquisició i primera matriculació a Espanya d'una motocicleta de 125 cc.

12. L'IVDDH...

- a) té sempre dos tipus de gravamen.
- b) pot tenir dos tipus de gravamen.
- c) té només un tipus de gravamen.

13. Quin dels conceptes següents constitueix un règim duaner especial en els ID?

- a) El dipòsit duaner.
- b) El despatx de lliure pràctica.
- c) La destrucció de les mercaderies per les autoritats duaneres.

14. Quin dels conceptes següents no constitueix un règim duaner en els ID?

- a) L'exportació.
- b) El dipòsit duaner.
- c) Les franquícies dels drets d'importació i d'exportació.

15. El valor a la duana és...

- a) el cost de producció de les mercaderies.
- b) el preu de les mercaderies.
- c) el valor de transacció i altres conceptes meritats fins al moment d'entrada de les mercaderies en el territori duaner comunitari.

16. En els ID, les mercaderies comunitàries que després d'haver estat exportades fora del territori duaner de la UE es reintrodueixin i es despatxin de lliure pràctica...

- a) tributen en concepte d'importació.
- b) poden gaudir d'exempció.
- c) generen un dret a la devolució de les quotes pagades.

17. En els ID, la garantia de l'import del deute duaner...

- a) només es pot fer mitjançant fiança.
- b) és exigible també si el deutor és una administració pública.
- c) Cap de les dues afirmacions anteriors no és certa.

18. Es meriten els ID, amb caràcter general...

- a) en el moment en què arriben els béns a la duana.
- b) quan s'admet la declaració a la duana.
- c) quan s'autoritza l'aixecament dels béns de la duana.

19. El subjecte passiu dels ID és...

- a) l'adquirent dels béns exportats.
- b) l'adquirent dels béns importats.
- c) el subjecte que fa la declaració a la duana.

20. La recaptació executiva dels ID es practica...

- a) d'acord amb la normativa comunitària, continguda en el Codi duaner comunitari.
- b) d'acord amb les disposicions nacionals.
- c) per l'Administració tributària comunitària.

Casos pràctics

1. Impostos especials

- 1) Una empresa importa alcohol destil·lat d'origen agrícola per a la producció de vinagre i alcohol amb destinació a la fabricació de medicaments. Com tributen aquestes operacions a efectes dels IE de fabricació?
- 2) Una empresa barreja vi amb un producte aromatitzant que conté alcohol no fermentat, a fi d'aconseguir un determinat sabor. En quin concepte tributarà la beguda resultant?
- 3) Una empresa utilitza en una instal·lació de construcció immobiliària un vehicle amb matrícula especial. Pot utilitzar com a carburant gasoil que tributa mitjançant algun tipus de gravamen bonificat?
- 4) Una empresa espanyola ha importat un partida de cigarrets procedent d'un fabricant nord-americà i, per defectes del producte, en torna una part perquè l'empresa fabricant d'origen els recicli. Com influeixen aquestes activitats en l'impost sobre les tasques del tabac?
- 5) En Joan, pare d'una família composta per set membres (mare i pare i cinc fills), ven el seu cotxe utilitari comprat tres anys abans i compra un automòbil "monovolum" de set places per a l'ús familiar. En adquirir el vehicle i matricular-lo, el concessionari li comunica l'obligació de satisfer l'IEDMT. En Joan considera que és exempt de l'impost esmentat i us demana assessorament.

2. Impostos duaners

Uns amics vostres, residents a Barcelona, han creat una empresa que es dedicarà, entre altres activitats, a la importació de material audiovisual procedent de diferents països extracomunitaris. Per a dur a terme determinades operacions, us demana la vostra ajuda per a obtenir informació a Internet sobre les qüestions següents:

- 1) Les adreces i els telèfons de l'Administració de duana i dels recintes duaners de la província de Girona.
- 2) La llista de convenis multilaterals i bilaterals firmats per Espanya en matèria duanera amb estats que no formen part de la Unió Europea (convenis d'intercanvi d'informació i assistència mútua en la lluita contra el frau i contraban, i d'assistència tècnica per al desenvolupament i la modernització de les duanes).
- 3) El concepte i la funció de la classificació aranzelària.
- 4) La localització a Espanya de les zones franques i els dipòsits francs.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

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

Casos pràctics

1. Impostos especials

1) L'article 21.1 de la LIE declara exempta la fabricació i importació d'alcohol i begudes alcohòliques que es destinin a la producció de vinagre (producte classificat en el codi NC 2209). Els requisits necessaris per a l'aplicació d'aquesta exempció figuren en l'article 53 del RIE: inscripció registral; expedició per l'oficina gestora de la targeta de subministrament a efectes de presentar-la als proveïdors o, si escau, davant de la duana; prestació d'una garantia per un import de l'1,5% de les quotes corresponents a l'alcohol i begudes alcohòliques rebudes l'any anterior o, si escau, de les quantitats que es prevegi rebre en un any; subjecció al règim d'intervenció de l'article 48 del RIE; circulació directa des de l'establiment proveïdor fins a l'establiment de destinació amb indicació en el corresponent document d'acompanyament que es tracta d'alcohol destinat a ser marcat en la destinació; presentació d'un escrit a l'oficina gestora en què es comuniquin diferents informacions del proveïdor, del producte i del procés de producció de vinagre que s'iniciarà, i portar un compte o registre que reflecteixi el moviment i la utilització de l'alcohol i les begudes alcohòliques rebudes, i del vinagre obtingut. No obstant això, el mateix article 21 de la LIE especifica que l'aplicació d'aquesta exempció, en els casos d'utilització d'alcohol destil·lat d'origen agrícola, està condicionada al fet que l'alcohol esmentat incorpori, com a marcadors, vinagre d'alcohol amb compliment de les condicions i els percentatges que exigeix l'article 53.5 del RIE. En concret, s'hi indica que l'alcohol destil·lat d'origen agrícola ha de portar incorporat vinagre d'alcohol en la proporció necessària perquè el contingut sigui com a mínim de 6 quilos d'àcid acètic per 100 litres d'alcohol pur, a la temperatura de 20° centígrads.

2) D'acord amb el que estableix l'article 27.1 de la LIE, l'àmbit objectiu de l'impost sobre el vi i begudes fermentades està integrat pel vi tranquil, el vi escumós, les begudes fermentades tranquil·les i les begudes fermentades escumoses.

Els requisits que ha de complir qualsevol beguda per estar compresa en l'àmbit esmentat es detallen en els números del 2 al 5 del mateix article 27 de la LIE. En tots aquests apartats s'exigeix que l'alcohol contingut en la beguda procedeixi de fermentació. Per tant, si en el cas plantejat considerem que una part de la graduació alcohòlica de la beguda continguda es deu al producte aromàtic utilitzat que conté alcohol no fermentat, la beguda resultant no pot estar subjecta a l'impost sobre el vi i begudes fermentades, sinó a l'impost sobre productes intermedis o a l'impost sobre l'alcohol i begudes derivades, en funció del seu respectiu àmbit objectiu definit en els articles 31 i 36 de la LIE.

Si, per contra, l'alcohol utilitzat en el producte aromatitzant ha estat obtingut mitjançant un procés de fermentació, la beguda obtinguda tributaria en l'impost sobre el vi i begudes fermentades, sempre que la graduació d'aquesta beguda no ultrapassi els límits que preveu l'article 27 de la LIE. A aquest efecte, és important assenyalar que no s'hauria de tenir en compte l'alcohol que pugui contenir el producte aromatitzant afegit en l'elaboració de la beguda fermentada, amb finalitats diferents de les d'augmentar-ne el grau alcohòlic. Aquesta condició s'entén complerta quan el grau esmentat no experimenta un increment superior a 0,5 punts percentuals com a conseqüència de la incorporació d'aquests aromatitzants, i quan el grau adquirit de la beguda resultant no excedeix de 14% vol. (article 64 del RIE).

3) El gasoil bonificat té una tarifa impositiva diferenciada del gasoil per a ús general, segons el que estableix l'epígraf 1.4 de la tarifa 1a que disposa l'article 50.1 de la LIE (78,71 euros per 1.000 litres, davant els 307 euros per 1.000 litres del gasoil per a ús general). No obstant això, l'àmbit d'aplicació d'aquesta tarifa reduïda també és reduït, i es regula en l'article 54.2 de la LIE. Aquest últim precepte estableix que l'ús del gasoil bonificat està autoritzat en tots els motors, llevat d'aquests: motors utilitzats en la propulsió d'aparells autoritzats per circular per vies i terrenys públics, inclosos els vehicles especials, a excepció dels motors de tractors i maquinària agrícola utilitzats en agricultura, la ramaderia i la silvicultura; motors utilitzats en la propulsió d'aparells que per les seves característiques siguin susceptibles de circular per vies o terrenys públics com vehicles diferents dels vehicles especials, encara que no hagin obtingut efectivament aquesta autorització, i motors utilitzats en la propulsió de vaixells i embarcacions d'esbarjo.

Així, doncs, malgrat que el vehicle d'aquest cas es considera un vehicle especial, és apte per a circular per vies i terrenys públics, i no s'empra en l'agricultura, la ramaderia o la silvicultura. En conseqüència, aquest vehicle no pot utilitzar com a carburant el gasoil bonificat.

4) L'article 62 de la LIE reconeix a l'empresa que torna els cigarrets a la fàbrica d'origen perquè els recicli el dret a la devolució de les quotes de l'impost especial sobre tasques del tabac prèviament satisfetes.

A aquest efecte, l'empresa beneficiària d'aquesta mesura ha de complir els requisits procedimentals que disposa l'article 124 del RIIIE, que en síntesi són els següents: presentació per part de l'empresa d'una sol·licitud de l'aplicació del benefici a l'oficina gestora corresponent al domicili fiscal de l'establiment on es troben les tasques, indicant-hi uns determinats aspectes; resolució de l'oficina gestora de la sol·licitud, després d'efectuar les comprovacions que estimi oportunes, i autoritzar, si escau, la devolució de les tasques del tabac a la fàbrica o el dipòsit fiscal que assenyalava la sol·licitud i determinar la quota a tornar; comunicació d'aquesta autorització a l'oficina gestora corresponent a l'establiment de destinació; càrrec en la comptabilitat del dipositari autoritzat de les tasques del tabac entrades, que pot deduir l'import de la quota de la devolució de la qual s'ha acordat de la quota corresponent al període impositiu en què ha tingut lloc l'entrada de les tasques tornades, i lliurament de l'import de la devolució al sol·licitant d'aquesta.

5) Les famílies qualificades de nombroses gaudeixen d'una reducció del 50% de la base imposable de l'IEDMT si compleixen els requisits que estableix l'article 66.4 de la LIE. Podríem dir-li a en Joan que, en el seu cas, no és aplicable aquesta bonificació tributària perquè no compleix tots aquests requisits.

En concret, els requisits que sí que compleixen l'adquisició i matriculació d'en Joan són tres: el vehicle té una capacitat homologada de set places, és a dir, no inferior a cinc places i no superior a nou, inclosa en tots dos casos la del conductor; el vehicle es destina a l'ús exclusiu d'una família qualificada de nombrosa d'acord amb la normativa vigent, i la primera matriculació definitiva del vehicle té lloc a nom d'un dels pares.

No obstant això, la reducció en la base imposable no és practicable en la matriculació del monovolum d'en Joan perquè l'operació no es duu a terme almenys quatre anys després de la matriculació de cap altre vehicle (el vehicle utilitari va ser matriculat només tres anys abans). Únicament no cal esperar-se a complir el termini esmentat si el motiu de la nova matriculació (en aquest cas, del monovolum) fos la declaració de sinistre total del vehicle (en aquest cas, l'utilitari) degudament acreditada.

En cas que hi hagi el requisit temporal de quatre anys entre les dues matriculacions, i sempre que en Joan no transmeti el monovolum durant el termini de quatre anys següents a la data de la seva matriculació, aquest subjecte hauria pogut sol·licitar l'aplicació de la reducció. Aquesta reducció, en tot cas, està condicionada al seu reconeixement previ per part de l'Administració tributària de la manera que es determina reglamentàriament (articles del 135 al 137 del RIE); a més, és necessària també la presentació davant aquesta administració del certificat acreditatiu de la condició de família nombrosa expedida per l'organisme administratiu corresponent.

2. Impostos duaners

Al web de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària (www.aeat.es) podem trobar múltiples elements informatius i mecanismes d'assistència al contribuïent a la secció de "Duanes i impostos especials". En concret, les dades que fan falta als nostres amics són les següents:

1) Les adreces i els telèfons de l'Administració de duana i dels recintes duaners de la província de Girona són aquests:

	Adreça	Telèfon
Dependència Provincial de Girona	Ctra. Nacional II, s/n. 17700 La Jonquera	972 55 40 00
La Jonquera Codi Administració: 1741	Ctra. Nacional II, s/n. 17700 La Jonquera	972 55 40 00
Portbou Codi Administració: 1771	Estació de Ferrocarril, s/n. 17497 Portbou	972 39 02 89
Palamós Codi Administració: 1711	Av. del Club Nàutic, s/n. 17230 Palamós	972 31 44 38
Vilamallà	Complejo Fito-Sanitario M° Agricultura 17469 Vilamallà	972 52 54 49
Aeroport Girona-Costa Brava	Aeroport Girona-Costa Brava 17185 Vilobí d'Onyar	972 18 66 39

2) La dimensió internacional del frau i el contraban és cada dia més gran i exigeix la col·laboració de les duanes de diferents països. Els instruments bàsics que utilitza la duana espanyola són els convenis bilaterals, els convenis multilaterals, i les oficines regionals

d'oficials d'enllaç (RILO) de l'Organització Mundial de Duanes. També participa activament en programes OISIN i MARINFO SUD.

La llista de convenis bilaterals i multilaterals és la següent:

- a) Unió Europea/Altres països (incloent-hi protocols d'assistència mútua d'acords d'associació): Estats Units, Hong Kong, Corea, Noruega, Andorra, Canadà, Turquia, Albània, Algèria, Argentina, Armènia, Azerbaitjan, Bielorússia, Bòsnia i Hercegovina, Brasil, Bulgària, Xile, Xina, Croàcia, Xipre, República Txeca, Egipte, Estònia, Illes Feroe, Antiga República de Iugoslàvia, Antiga República de Macedònia, Geòrgia, Islàndia, Israel, Japó, Jordània, Kazakhs-tan, Kirguizistan, Letònia, Líban, Liechtenstein, Lituània, Malta, Mèxic, Moldàvia, Marroc, Polònia, Romania, Federació Russa, San Marino, República Eslovaca, Eslovènia, Suïssa, Tadjikistan, Turkmenistan, Ucraïna, Uzbekistan.
- b) Multilaterals Espanya/Altres països: conveni entre les direccions nacionals de duanes de l'Amèrica Llatina, Espanya i Portugal sobre cooperació i assistència mútua. Convenis Nàpols i SIA (Unió Europea).
- c) Bilaterals Espanya/Altres països: Alemanya, Algèria, Argentina, Àustria, Estats Units, França, Itàlia, Marroc, Mèxic, Noruega, Portugal, Suècia, Federació Russa, Turquia.
- d) Altres acords que aplica parcialment el Departament: Mèxic (blanqueig de capitals), Costa Rica (lluïta contra el tràfic il·legal de drogues).

3) Per a les autoritats duaneres, informació aranzelària és aquella que únicament es refereix a la classificació de mercaderies en una nomenclatura duanera. "Classificar" és el que vostè fa quan determina el codi que correspon a la seva mercaderia en l'aranzel duaner comú de la Unió Europea. Aquest codi està format per grups de números separats, quatre-dos-dos (per exemple 8529.90.81) i dos dígitos més si és a nivell TARIC.

Si classifica correctament:

- a) Només pagarà l'import exacte dels drets aranzelaris i de l'IVA.
- b) Permetrà la bona gestió de les restitucions a l'exportació de productes agrícoles, sempre que totes les altres condicions que ha de complir aquesta operació siguin satisfetes.
- c) Contribuirà a l'exactitud de les estadístiques dels comerços d'importació i d'exportació.
- d) Comprovarà si necessita una llicència o permís per a la importació o l'exportació.

Si classifica incorrectament:

- a) Pot haver de pagar l'import dels drets aranzelaris i de l'IVA, més un interès de demora, com a resultat d'haver aplicat, en els tres anys anteriors, un percentatge diferent del que li corresponia.
- b) Li pot comportar la imposició d'una sanció.
- c) Les seves mercaderies poden quedar retingudes a la duana, o fins i tot poden haver de ser reexpedides a un altre lloc o ser abandonades.

El responsable legal que la classificació de les seves mercaderies sigui correcta és vostè com a importador o exportador, encara que utilitzi un agent de duanes com a representant seu davant de la duana.

L'aranzel duaner és un reglament (de la CE) en què figuren els drets que graven les mercaderies i estableix mesures aranzelàries de caràcter general que s'apliquen al comerç d'importació. Li recomanem que examini l'aranzel duaner comú de la Unió Europea ("aranzel"). Es publica anualment en el *Diari Oficial de les Comunitats Europees*, sèrie L, abans del 31 d'octubre de cada any. La seva entrada en vigor és el primer de gener de l'any següent al de la seva publicació. L'aranzel de la Unió Europea es basa en la Nomenclatura Combinada (NC) europea. Aquest reglament disposa d'un únic annex que és la mateixa "Nomenclatura Combinada". La Nomenclatura Combinada està dividida en tres parts:

- a) Disposicions preliminars
- b) Quadre de drets
- c) Annexos aranzelaris

Les disposicions preliminars contenen regles de caràcter general respecte a la interpretació de la nomenclatura i a l'aplicació dels drets. El quadre de drets és una taula en la primera columna de la qual figura el codi NC i en la següent, una breu descripció de la mercaderia. En la tercera columna figuren els tipus dels drets i els altres elements de percepció aplicables. En l'última columna figuren les unitats suplementàries que s'han de declarar a efectes estadístics, a més del pes en quilograms. Els annexos aranzelaris recullen productes als quals es dona un tractament especial.

El TARIC és un instrument en què es recopilen disposicions aranzelàries i de política comercial de diferent origen, que inclou l'aranzel i la nomenclatura combinada. Es pot consultar per Internet: <https://aeat.es/aduanet>. Així mateix, pot ser consultat a EUR - Lex: <http://europa.eu.int/eur-lex>.

4) Les zones franques que hi ha actualment a Espanya estan constituïdes a Barcelona, Cadis, Vigo i Las Palmas de Gran Canària.

Els dipòsits francs estan ubicats a Algesires, Alacant, Bilbao, Cartagena, Gijón, la Corunya, Las Palmas de Gran Canària, Madrid-Aeroport, Màlaga, Pasaia, Santander, Sevilla, Tarragona, València, Villafria (Burgos) i Saragossa.

Glossari

adquisició intracomunitària *f* Adquisició a títol oneros de béns mobles que siguin transportats d'un país membre de la Unió Europea al territori d'aplicació de l'impost.

aixecament de les mercaderies *f* Lliurament d'una mercaderia, per part de les autoritats duaneres, d'acord amb les finalitats previstes en el règim duaner a què està sotmesa.

comerciant detallista *m i f* Subjecte que realitza, de manera habitual, lliuraments de béns mobles o semovents sense que ni ell ni terceres persones els hagin sotmès a cap procés de fabricació o elaboració, i sempre que més del 80% del volum de vendes d'aquests béns durant l'any anterior s'hagi destinat a consumidors finals.

contingent aranzelari *m* Quantitat màxima d'importació d'un producte no comunitari amb exempció total de drets en la importació, per a evitar un encariment d'aquests productes o l'aparició de problemes de subministrament en el territori duaner comunitari, normalment per un temps determinat.

declaració sumària *f* Acte jurídic pel qual el conductor de les mercaderies fa una declaració de les mercaderies que introdueix, en què indica, entre altres dades, les característiques del mitjà de transport emprat i el lloc on s'han carregat.

despatx de consum *m* Tramitació que suposa no solament el compliment de les formalitats duaneres i el pagament dels drets de tramitació corresponents, sinó també el pagament de la resta d'impostos indirectes aplicables (l'IVA i els impostos especials, quan sigui oportú).

despatx de lliure pràctica *m* Declaració que confereix l'estatut duaner de mercaderia comunitària a una mercaderia no comunitària i implica l'aplicació de les mesures de política comercial, el compliment dels altres tràmits prevists per a la importació de mercaderies i l'aplicació dels drets legalment meritats.

empresari-ària *m* Persona o entitat que fa activitats que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció materials o humans, o d'un d'aquests. *sin.*

franquícia *f* Exoneració de gravamen dels drets a la importació o a l'exportació quan es compleixin determinades condicions, de caràcter objectiu o subjectiu, determinades pel Consell, per majoria qualificada, i a proposta de la Comissió.

GATT *m* Acord general d'aranzels i comerç.
en General agreement on tariffs and trade

General agreement on tariffs and trade *m* Vegeu **GATT**.

ID *m* Impost duaner.

IE *m* Vegeu **impost especial**.

IEC *m* Impost especial sobre el carbó.

IEDMT *m* Impost especial sobre determinats mitjans de transport.

importació temporal *f* Importació que permet l'ús al territori duaner de la Unió Europea, amb exempció total o parcial dels drets d'importació, i sense que estiguin sotmesos a mesures de política comercial, de les mercaderies no comunitàries destinades a ser reexportada sense haver experimentat modificacions.

impost especial *m* Cada un dels impostos de naturalesa indirecta l'objecte de gravamen del qual és el consum específic de determinats productes, de manera monofàsica.
sigla **IE**

IPA *m* Impost sobre les primes d'assegurances.

IVA *m* Vegeu **impost sobre el valor afegit**.

IVDDH *m* Impost sobre la venda al detall de determinats hidrocarburs.

LIE *f* Llei 38/1992, de 28 de desembre, dels impostos especials.

LGT *f* Llei general tributària.

RID *m sigla* Reglament CEE 450/2008, de 23 d'abril, del Parlament i del Consell pel qual s'estableix el Codi duaner comunitari (Codi duaner modernitzat).

RIE *m* Decret 1165/1995, de 7 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament dels impostos especials.

TARIC *m* Aranzel duaner integrat comunitari.

TJCE *m* Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees.

transferència *f* Mecanisme pel qual els subjectes passius de l'impost han de traslladar íntegrament les quotes meritades als destinataris dels béns o serveis.

trànsit extern *m* Règim que permet la circulació d'un punt a altre del territori duaner comunitari de mercaderies no comunitàries, sense que aquestes mercaderies estiguin subjectes als drets d'importació i altres gravàmens ni a mesures de política comercial, com també de mercaderies comunitàries que siguin objecte d'una mesura comunitària que requereixi l'exportació a tercers països i per les quals es compleixin els tràmits duaners d'exportació corresponents.

UE *f* Unió Europea.

valor a la duana *m* Amb caràcter general, valor de transacció, és a dir, preu efectivament pagat o pendent de pagament per les mercaderies quan aquestes es vinguin per a ser exportades amb destinació al territori duaner comunitari, amb una sèrie d'ajusts previstos en la normativa comunitària.

zones franques i dipòsits duaners *f pl* Espais del territori duaner comunitaris.

Bibliografia

1. Impostos especials

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

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

Diversos autores (1983). *Estudios sobre los Impuestos Especiales*. Madrid: IEF.

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

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

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

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

1.1) Impostos especials de fabricació

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2. Impost especial sobre determinats mitjans de transport

Blasco Arias, L. M. (2008). "El Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte y el régimen económico y fiscal de Canarias". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 279).

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

Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2009). "Reestructuración normativa del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte (A propósito de la Ley 51/2007, de presupuestos generales del Estado para 2008)". *Noticias de la Unión Europea* (núm. 295).

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

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

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

1.3. Impost sobre les primes d'asseurances

Carbajo Vasco, D. (2009). "Un tributo olvidado: el Impuesto sobre las Primas de Seguro". *Gaceta Fiscal* (núm. 290).

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

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

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

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

1.4. Impost sobre vendes al detall de determinats hidrocarburs

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

Álvarez García, S. (2007). *Una valoración del Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales ("Documentos", núm. 20).

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Els impostos duaners

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

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

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

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

Diversos autores (1984). *La Aduana ante las Comunidades Europeas*. Madrid: IEF.

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

Bern, P. (2006). "Los escenarios jurídicos de los frentes aduaneros: origen, valor en aduana, nomenclatura, arancel". *Quincena Fiscal* (núm. 12).

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

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