

SUMARIO

| | |
|---|----|
| LISTADO DE ABREVIATURAS PRINCIPALES | 15 |
|---|----|

INTRODUCCIÓN

| | |
|--|----|
| Situación global de los impuestos especiales | 17 |
|--|----|

PARTE PRIMERA:

REGULACIÓN ARMONIZADA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN Y PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

CAPITULO I

RÉGIMEN GENERAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

| | |
|-----------------------------------|----|
| 1.1. Directiva 92/12 | 23 |
| 1.2. Directiva 2008/118 | 26 |

CAPÍTULO II

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA: ASUNTOS DICTADOS EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

| | |
|--|----|
| 2.1. Tribunal de Justicia de la Unión Europea | 29 |
| 2.2. Asuntos dictados por el Tribunal respecto al régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación | 30 |
| 2.2.1 Identificación de los asuntos | 30 |
| 2.2.2. Materias controvertidas | 32 |
| 2.2.2.1. Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes | 33 |
| 2.2.2.1.1. Ámbito de aplicación | 33 |
| 2.2.2.1.2. Creación de nuevos gravámenes indirectos | 34 |
| 2.2.2.1.3. Nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales y formalidades relativas al cruce de fronteras. | 35 |
| 2.2.2.2. Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo | 35 |
| 2.2.2.2.1. Hecho imponible | 36 |

SUMARIO

| | |
|---|----|
| 2.2.2.2.2. Devengo | 36 |
| 2.2.2.2.3. Régimen suspensivo | 36 |
| 2.2.2.3. Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo | 37 |
| 2.2.2.3.1. Adquisición por particulares | 35 |
| 2.2.2.3.2. Supuesto específico de los hidrocarburos | 39 |
| 2.2.2.3.3. Tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales. | 39 |
| 2.2.2.3.4. Devolución | 40 |
| 2.2.2.3.5. Irregularidad | 40 |
| 2.2.2.4. Marcas fiscales | 41 |

PARTE SEGUNDA:

FIJACIÓN DE CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

CAPÍTULO III

ÁMBITO DE APLICACIÓN Y POSIBILIDAD DE CREACIÓN DE NUEVOS GRAVÁMENES DE LA DIRECTIVA 2008/118 DESDE UNA PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL EUROPEA: PROBLEMÁTICA Y CRITERIOS

| | |
|---|----|
| 3.1. Ámbito de aplicación | 45 |
| 3.1.1. Impuestos especiales armonizados. | 45 |
| 3.1.2. Experiencia práctica | 47 |
| 3.1.2.1. Suecia: Impuesto sobre la potencia térmica de reactores nucleares & Sentencia de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13 (resolución bajo el primer análisis sin superarlo) | 47 |
| 3.1.2.2. Alemania: Impuesto sobre el combustible nuclear & Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe- Ems, C-5/14 (resolución bajo el 2.º análisis tras superar el 1.º análisis) | 50 |
| 3.1.2.3. Italia: Suplementos del precio de la electricidad & Sentencia de 11 de septiembre de 2003, Altair Chimica, C-207/01 (resolución bajo el segundo análisis tras superar el primer análisis) | 53 |
| 3.1.2.4. España: Canon que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica & Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, C-215/16, y acumulados C-216/16, C-220/16 y C-221/16. | 54 |
| 3.1.3. Determinación inicial del ámbito de aplicación | 56 |
| 3.1.4. Fijación de criterios relativos al ámbito de aplicación de los impuestos especiales armonizados | 58 |
| 3.2. Posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos. | 58 |
| 3.2.1. Nuevos gravámenes sobre productos sujetos a impuestos especiales. | 59 |
| 3.2.1.1. Habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos | 60 |

SUMARIO

| | |
|--|----|
| 3.2.1.1.1. Problemática: indefinición de la habilitación | 60 |
| 3.2.1.1.2. Experiencia práctica francesa: Impuesto sobre las bebidas alcohólicas & Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97 | 61 |
| 3.2.1.1.3. Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad & Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17 | 62 |
| 3.2.1.1.4. Experiencia práctica alemana: Impuesto sobre el combustible nuclear & Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14. | 64 |
| 3.2.1.1.5. Experiencia práctica española: Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica & Sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19 | 65 |
| 3.2.1.1.6. Requisitos comunes de la habilitación para la creación de nuevos gravámenes indirectos | 68 |
| 3.2.1.1.7. Fijación de criterios relativos a la habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos | 70 |
| 3.2.1.2. Persecución de fines específicos | 71 |
| 3.2.1.2.1. Problemática: concepto de «fin específico» | 71 |
| 3.2.1.2.2. Experiencia práctica austriaca: Impuesto sobre bebidas alcohólicas & Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97 | 74 |
| 3.2.1.2.3. Experiencia práctica italiana: Tributo sobre el consumo de los aceites lubricantes & Sentencia de 25 de septiembre de 2003, Comisión/Italia, C-437/01 | 76 |
| 3.2.1.2.4. Experiencia práctica española: Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos & Sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12 . . . | 76 |
| 3.2.1.2.5. Experiencia práctica estonia: Impuesto sobre las ventas minoristas de combustible líquido & Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13 | 78 |
| 3.2.1.2.6. Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad & Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17 | 82 |
| 3.2.1.2.7. Características principales de la persecución de fines específicos | 85 |
| 3.2.1.2.8. Fijación de criterios relativos a la persecución de fines específicos | 92 |
| 3.2.1.3. Respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA | 92 |
| 3.2.1.3.1. Problemática: remisión genérica y disparidad de versiones lingüísticas | 92 |
| 3.2.1.3.2. Experiencia práctica francesa: Impuesto sobre las bebidas alcohólicas & Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97 | 93 |
| 3.2.1.3.3. Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad & Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17 | 97 |

SUMARIO

| | |
|---|-----|
| 3.2.1.3.4. Respeto a las normas del IVA e impuestos especiales | 99 |
| 3.2.1.3.5. Fijación de criterios relativos al respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA . | 100 |
| 3.2.1.4. Propuesta de <i>lege ferenda</i> | 101 |
| 3.2.2. Nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales | 102 |
| 3.2.2.1. Ámbito de aplicación | 104 |
| 3.2.2.1.1. Problemática: concreción del ámbito de aplicación | 104 |
| 3.2.2.1.2. Experiencia práctica alemana: Impuesto sobre bebidas alcohólicas & Sentencia de 10 de marzo de 2005, Hermann, C-491/03. | 104 |
| 3.2.2.1.3. Delimitación entre gravar productos vs prestación de servicios | 108 |
| 3.2.2.1.4. Fijación de criterios relativos al ámbito de aplicación | 109 |
| 3.2.2.2. Formalidades relativas al cruce de fronteras. | 109 |
| 3.2.2.2.1. Problemática: formalidades adicionales a las aduaneras | 109 |
| 3.2.2.2.2. Experiencia práctica polaca: Impuesto sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción & Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13 | 110 |
| 3.2.2.2.3. Experiencia práctica austriaca: Impuesto sobre bebidas no alcohólicas y sobre helados & Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97 | 114 |
| 3.2.2.2.4. Rechazo de las formalidades relativas al cruce de fronteras . | 115 |
| 3.2.2.2.5. Fijación de criterios por las formalidades relativas al cruce de fronteras. | 116 |
| 3.3. Aportaciones finales | 116 |

CAPÍTULO IV

HECHO IMPONIBLE, DEVENGO Y RÉGIMEN SUSPENSIVO DE LA DIRECTIVA 2008/118 DESDE UNA PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL EUROPEA: PROBLEMÁTICA Y CRITERIOS

| | |
|--|-----|
| 4.1. Hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación | 119 |
| 4.1.1. Fabricación e importación. | 119 |
| 4.1.2. Problemática: entrada en territorio de sujeción a impuestos especiales. . | 120 |
| 4.1.3. Experiencia práctica danesa: Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08 | 122 |
| 4.1.4. Experiencia práctica finlandesa: Sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98 | 124 |
| 4.1.5. Delimitación de la importación como hecho imponible. | 127 |
| 4.1.6. Fijación de criterios relativos al hecho imponible de la importación. . . . | 130 |
| 4.2. Devengo de los impuestos especiales de fabricación. | 130 |
| 4.2.1. Problemática: limitación temporal en la venta de productos comercializados | 130 |

SUMARIO

| | |
|---|-----|
| 4.2.2. Experiencia práctica portuguesa: Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15 | 131 |
| 4.2.3. La relación entre el devengo y la temporalidad | 134 |
| 4.2.4. Fijación de criterios sobre el devengo de los impuestos especiales de fabricación | 135 |
| 4.2.5. Problemática: ausencia de regulación de la tenencia en la Directiva 92/12 | 136 |
| 4.2.6. Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99 | 137 |
| 4.2.7. Influencia del Tribunal en la Directiva 2008/118. | 138 |
| 4.3. Régimen suspensivo | 139 |
| 4.3.1. Obligaciones formales | 139 |
| 4.3.1.1. Problemática: errores en la documentación | 139 |
| 4.3.1.2. Experiencia práctica húngara: Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14 | 140 |
| 4.3.1.3. Experiencia práctica alemana: Sentencia de 17 de junio de 2010, British American Tobacco (Germany), C-550/08 | 143 |
| 4.3.1.4. Trascendencia de las formalidades en el régimen suspensivo | 146 |
| 4.3.1.5. Fijación de criterios sobre la documentación durante la circulación en régimen aduanero suspensivo y en régimen suspensivo | 147 |
| 4.3.2. Finalización de la circulación en régimen suspensivo | 148 |
| 4.3.2.1. Problemática: Recepción de la entrega | 148 |
| 4.3.2.2. Experiencia práctica alemana: Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15. | 149 |
| 4.3.2.3. La recepción de mercancía y su influencia en la finalización del régimen suspensivo | 151 |
| 4.3.2.4. Fijación de criterios relativos a la finalización de la circulación en régimen suspensivo | 152 |
| 4.3.3. Irregularidad | 152 |
| 4.3.3.1. Problemática: irregularidad vs despacho a consumo y competencia para su exigibilidad. | 152 |
| 4.3.3.2. Experiencia práctica alemana: Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15. | 154 |
| 4.3.3.3. Tratamiento de la irregularidad y su relación con el despacho a consumo | 158 |
| 4.3.3.4. Fijación de criterios relativos a la irregularidad en régimen suspensivo | 159 |
| 4.3.4. Despacho a consumo. | 160 |
| 4.3.4.1. Problemática: salida física, inclusión en régimen suspensivo y «fuerza mayor» o «pérdida inherente a la naturaleza de los productos» | 161 |
| 4.3.4.2. Salida física | 162 |
| 4.3.4.2.1. Experiencia práctica búlgara: Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14. | 162 |
| 4.3.4.2.2. El término «salida» y su relación con el devengo de los impuestos especiales | 165 |

SUMARIO

| | |
|---|-----|
| 4.3.4.3. Salida física e inclusión en régimen suspensivo | 165 |
| 4.3.4.3.1. Experiencia práctica griega: Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16 | 165 |
| 4.3.4.3.2. Imposibilidad de nueva inclusión tras la salida. | 168 |
| 4.3.4.4. Fijación de criterios relativos a la salida física y nueva inclusión en régimen suspensivo | 168 |
| 4.3.4.5. Destrucción total o pérdida irremediable | 169 |
| 4.3.4.5.1. Experiencia práctica francesa: Sentencia de 18 de diciembre de 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06 | 169 |
| 4.3.4.5.2. La exigibilidad en los casos de destrucción total o pérdida irremediable. | 172 |
| 4.3.4.5.3. Fijación de criterios relativos a la destrucción total o pérdida irremediable. | 173 |
| 4.4. Aportaciones finales | 174 |

CAPÍTULO V

CIRCULACIÓN E IMPOSICIÓN DE LOS PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES TRAS SU DESPACHO A CONSUMO: PROBLEMÁTICA Y JURISPRUDENCIA

| | |
|--|-----|
| 5.1. Regulación | 175 |
| 5.2. Adquisición por particulares | 176 |
| 5.2.1. Concepto de «uso propio» | 176 |
| 5.2.1.1. Satisfacción de necesidades personales | 178 |
| 5.2.1.1.1. Problemática: habilitación parcial, criterio puramente cuantitativo y cómputo por persona de los niveles mínimos indicativos | 178 |
| 5.2.1.1.2. Experiencia práctica francesa: Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/ Francia, C-216/11. | 180 |
| 5.2.1.1.3. Problemática: satisfacción de necesidades personales propias del particular | 182 |
| 5.2.1.1.4. Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05. | 183 |
| 5.2.2. Concepto «transportados por ellos mismos». | 186 |
| 5.2.2.1. Problemática: transporte personal por el particular | 186 |
| 5.2.2.2. Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05 | 186 |
| 5.2.2.3. Experiencia práctica danesa: Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12. | 188 |
| 5.2.2.4. Experiencia práctica británica: Sentencia de 2 de abril de 1998, The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros, C-296/95. | 190 |
| 5.2.3. Delimitación de las expresiones «uso propio» y «transportados por ellos mismos» | 192 |
| 5.2.4. Fijación de criterios relativos a la adquisición por particulares | 195 |

SUMARIO

| | |
|--|-----|
| 5.3. Supuesto específico de los hidrocarburos | 195 |
| 5.3.1. Problemática: concepto de «forma de transporte atípica». | 195 |
| 5.3.2. Experiencia práctica sueca: Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05 | 197 |
| 5.3.3. Acompañamiento de documentación en transporte con fines personales | 199 |
| 5.3.4. Experiencia práctica sueca: Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05 | 200 |
| 5.3.5. Definición de «forma de transporte atípica» en el transporte de hidrocarburos. | 201 |
| 5.3.6. Fijación de criterios relativos a la adquisición de hidrocarburos. | 202 |
| 5.4. Tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales. | 203 |
| 5.4.1. Exigibilidad y obligación de pago | 203 |
| 5.4.2. Problemática: responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la expedición del documento simplificado de acompañamiento | 205 |
| 5.4.3. Experiencia práctica danesa: Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12 | 206 |
| 5.4.4. Problemática: exigencia del impuesto al primer poseedor | 208 |
| 5.4.5. Experiencia práctica alemana: Sentencia de 3 de julio de 2014, Gross, C-165/13 | 209 |
| 5.4.6. Problemática: exigencia del impuesto al «agente inocente» | 210 |
| 5.4.7. Experiencia práctica británica: Sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-279/19 . . . | 211 |
| 5.4.8. Problemática: Estado competente para recaudar en caso de entrada irregular | 214 |
| 5.4.9. Experiencia práctica austriaca: Sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14 | 214 |
| 5.4.10. La exigencia de verificación y pago y el supuesto de entrada irregular | 216 |
| 5.4.11. Fijación de criterios relativos a la tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales. | 217 |
| 5.5. Devolución | 218 |
| 5.5.1. Problemática: denegación de la devolución por exigencia de requisitos adicionales | 218 |
| 5.5.2. Experiencia práctica rumana: Sentencia de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries, C-663/11 | 219 |
| 5.5.3. Exigencia de requisitos adicionales para la devolución. | 223 |
| 5.5.4. Problemática: denegación de la devolución por impago de clientes. | 224 |
| 5.5.5. Experiencia práctica francesa: Auto de 22 de noviembre de 2001, Michel, C-80/01 | 224 |
| 5.5.6. La devolución en caso de impago | 226 |
| 5.5.7. Fijación de criterios en relación con la devolución de impuestos especiales | 227 |
| 5.6. Irregularidad | 227 |
| 5.6.1. Aspectos generales. | 227 |
| 5.6.2. Problemática: clasificación arancelaria incorrecta. | 229 |

SUMARIO

| | |
|--|-----|
| 5.6.3. Experiencia práctica húngara: Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14 | 229 |
| 5.6.4. Problemática: responsable del pago | 231 |
| 5.6.5. Experiencia práctica griega: Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15 | 233 |
| 5.6.6. Problemática: persona jurídica deudora por actuación de persona física | 236 |
| 5.6.7. Experiencia práctica belga: Sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18 | 236 |
| 5.6.8. Extensión de la responsabilidad solidaria | 238 |
| 5.6.9. Fijación de criterios relativos a la irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un Estado miembro y entregados o utilizados en otro Estado miembro . . . | 239 |
| 5.7. Aportaciones finales | 240 |

CAPITULO VI

MARCAS FISCALES: PROBLEMÁTICA Y CRITERIOS

| | |
|--|-----|
| 6.1. Aspectos generales | 241 |
| 6.2. Doble tributación | 242 |
| 6.2.1. Problemática: pérdida de marcas fiscales antes de adherirse a los productos | 243 |
| 6.2.2. Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04 | 243 |
| 6.2.3. Problemática: robo de productos con marcas fiscales adheridas | 245 |
| 6.2.4. Experiencia práctica alemana: Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06 | 245 |
| 6.2.5. Consecuencias de la pérdida o robo de precintas fiscales | 248 |
| 6.2.6. Fijación de criterios relativos a las marcas fiscales | 249 |
| 6.4. Aportaciones finales | 249 |

| | |
|-------------------------------|-----|
| CONCLUSIONES | 251 |
|-------------------------------|-----|

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

| | |
|------------------------------|-----|
| Informes | 263 |
| Legislación | 265 |
| Otra bibliografía | 268 |
| Dictámenes y autos | 268 |
| Tesis | 268 |

| | |
|--|-----|
| JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA | 271 |
|--|-----|