

**FISCALIDAD DE LOS PRODUCTOS SOMETIDOS A
IMPUESTOS ESPECIALES**

Consejo de Redacción

JAVIER MOSCOSO DEL PRADO MUÑOZ

Presidente

Fiscal

LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO

Vicepresidente

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

Académico de Número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

ALBERTO BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO

Catedrático de Derecho Mercantil. Abogado

FAUSTINO CORDÓN MORENO

Catedrático de Derecho Procesal. Abogado

FRANCESC DE PAULA CAMINAL BADÍA

Abogado

ANTONIO FERNANDEZ DE BUJÁN Y FERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Romano

Académico de Número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación

EUGENIO GAY MONTALVO

Abogado. Ex-Magistrado del Tribunal Constitucional

JACOBO LÓPEZ BARJA DE QUIROGA

Magistrado del Tribunal Supremo

JUAN MARTÍN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

LUIS MARTÍN REBOLLO

Catedrático de Derecho Administrativo

JULIO MUERZA ESPARZA

Catedrático de Derecho Procesal

GONZALO QUINTERO OLIVARES

Catedrático de Derecho Penal

ENRIQUE RUBIO TORRANO

Catedrático de Derecho Civil

ANTONIO V. SEMPERE NAVARRO

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

Magistrado del Tribunal Supremo

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ

Abogado de Garrigues. Doctor en Derecho.
Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia
y Legislación

FISCALIDAD DE LOS PRODUCTOS SOMETIDOS A IMPUESTOS ESPECIALES

Prólogo

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

THOMSON REUTERS
ARANZADI

Primera edición, 2016



THOMSON REUTERS PROVIEW® eBooks

Incluye versión en digital

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2016 [Thomson Reuters (Legal) Limited /Antonio Fernández de Buján y Arranz]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, SA
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)
ISBN: 978-84-9135-104-7
DL NA 897-2016

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA
Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11
31013 – Pamplona

*A mi querido padre, el Profesor
Antonio Fernández de Buján.*

*A mi maestro, el Profesor
Ramón Falcón y Tella.*

Tabula gratulatoria

A mi padre, el Profesor Antonio Fernández de Buján, verdadero responsable de mi vocación universitaria y espejo donde me miro, en todos los campos de la vida, desde mi nacimiento. Con inmenso cariño y admiración.

Al dedicar también mi primer estudio extenso al Profesor Ramón Falcón y Tella, cumplo con profunda satisfacción la *obligatio naturalis* que desde que comencé mi andadura universitaria tengo contraída con mi maestro. Para él, mi más sentida gratitud, admiración y afecto.

A la memoria de mi abuela Victoria, a quien tanta ilusión le hace ver este libro desde el cielo.

A mis compañeros de Garrigues Abogados, despacho presidido por D. Fernando Vives de quien tuve la fortuna de ser su alumno en la asignatura de Derecho Mercantil durante dos años de Licenciatura en ICADE, y en especial a los miembros de su Departamento de Derecho Tributario al que me honro en pertenecer.

A la Editorial Thomson Reuters-Aranzadi, donde formo parte del Consejo de Redacción de Aranzadi Experto Fiscal en los capítulos relativos a los Impuestos Especiales y e Impuesto sobre Gases Florados de Efecto Invernadero, que me honra con la publicación de este libro, personificada en mi amigo D. Carlos Jericó Asín.

Al personal que trabaja en la biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales por su cordialidad, profesionalidad y eficacia. Por todos, es de justicia que cite a D. Javier Ramón Jiménez, Jefe de Servicio en el IEF y Director de la Biblioteca Sainz de Bujanda.

And last but not least, de nuevo a mi amado padre el Prof. Antonio Fernández de Buján sin él, en definitiva, nada de todo esto hubiera sido posible.

El autor

Sumario

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	23
PRÓLOGO	25
CAPÍTULO I	
CONSIDERACIONES GENERALES	35
A. Delimitación del objeto de estudio	35
B. Una primera aproximación al denominado régimen suspensivo de los impuestos especiales y a su contexto normativo	43
C. Naturaleza jurídica de los impuestos especiales	53
D. Régimen jurídico de los impuestos especiales	56
1. <i>El llamado régimen suspensivo</i>	60
a. Fundamento del régimen suspensivo	60
b. ¿Un régimen suspensivo supranacional o diversos regímenes suspensivos diferentes?	62
2. <i>Los impuestos especiales y el principio constitucional de prohibición de confiscatoriedad</i>	63
3. <i>Peculiaridades en la delimitación del hecho imponible de los impuestos especiales</i>	69
a. El hecho imponible en los impuestos especiales de fabricación y sus particularidades	69
b. La fabricación dentro del territorio de la comunidad	72
c. La importación e introducción	79
4. <i>Distinción entre hecho imponible y el devengo en los impuestos especiales de fabricación</i>	81
a. Supuestos de no sujeción y exenciones. Consideraciones generales	81

	<i>Página</i>
b. El devengo. Una primera aproximación	89
c. Devengo y sujetos pasivos	97
d. Devengo y exigibilidad	113
e. Supuestos de salida de fábrica o depósito fiscal sin devengo del impuesto especial	114
f. Recapitulación en relación con el hecho imponible y el devengo en los impuestos especiales de fabricación	117
5. <i>El gravamen en destino</i>	119
6. <i>Tipo impositivo</i>	124
7. <i>Repercusión. A propósito de la no procedencia de la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección: Una visión crítica</i>	128
8. <i>Devoluciones</i>	133
E. Ámbito territorial interno	136
F. Circulación intracomunitaria y régimen suspensivo	137
G. Oficinas gestoras	138
H. Código de actividad y establecimiento (CAE) y código administrativo de referencia (ARC)	138
I. Inscripción en el registro territorial	139
J. Establecimientos en los que se opera con productos sujetos a impuestos especiales	142
1. <i>Fábricas</i>	142
2. <i>Depósitos fiscales</i>	143
a. Requisitos para su autorización	147
b. Sobre la posibilidad de reintroducción en fábrica o depósito fiscal	148
3. <i>Depósito de recepción</i>	151
4. <i>Almacén fiscal</i>	154
5. <i>Obligaciones contables y de identificación de los establecimientos</i>	156
6. <i>Recapitulación en relación con los operadores en los impuestos especiales de fabricación</i>	157

CAPÍTULO II	
CIRCULACIÓN EN RÉGIMEN SUSPENSIVO DE IMPUESTOS ESPECIALES	161
A. Concepto de régimen suspensivo	161
B. Procedimientos en la circulación	163
C. Inicio y fin de la circulación	169
D. Documento administrativo electrónico. Sistema de control de movimientos de impuestos especiales (EMCS). Documento administrativo de emergencia	172
1. <i>Circulación sin documento de acompañamiento</i>	179
2. <i>Algunas ventajas del EMCS. Elementos caracterizadores</i>	181
E. Obligaciones de los expedidores y receptores	183
F. La circulación y tenencia en el ámbito territorial interno	186
1. <i>Validez de los documentos de circulación</i>	186
a. <i>Subsanación de los documentos de circulación</i>	188
b. <i>Sanción en caso de no subsanación</i>	189
2. <i>Justificación de la circulación y tenencia</i>	192
3. <i>Las marcas fiscales como medio de acreditación de pago del impuesto</i> ..	194
4. <i>Finalidad comercial. Exclusión de marcas fiscales</i>	196
5. <i>Las ventas en ruta</i>	199
6. <i>Los reexpedidores</i>	202
CAPÍTULO III	
ULTIMACIÓN DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO	205
A. Consideraciones preliminares	205
B. Con devengo	209
1. <i>Salida a consumo</i>	209
2. <i>Mermas no autorizadas</i>	210
a. <i>Pérdidas dentro de fábricas y depósitos fiscales</i>	211
b. <i>Pérdidas en la circulación</i>	212

	<u>Página</u>
C. Sin devengo	213
1. <i>Mermas autorizadas</i>	214
2. <i>Exportación</i>	216
a. Régimen general	216
b. La exportación y el ámbito objetivo de los impuestos especiales de fabricación	222
c. Exportación de productos compensadores	227
d. Devoluciones por exportación	229
3. <i>Llegada a destino en otro estado miembro</i>	229
a. La asistencia mutua.	232
b. Irregularidades en la circulación intracomunitaria: No acreditación (remisión)	235
4. <i>Entregas en Canarias</i>	235
5. <i>Entregas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares</i>	241
6. <i>Destrucción total o pérdida irremediable</i>	242

CAPÍTULO IV

CIRCULACIÓN FUERA DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO DE IMPUESTOS ESPECIALES

A. Ventas a distancia	246
1. <i>Concepto y características</i>	246
2. <i>El representante fiscal</i>	248
3. <i>Devolución del impuesto</i>	249
4. <i>Garantías</i>	250
5. <i>Acreditación</i>	251
B. Envíos garantizados	251
1. <i>Concepto y características</i>	251
2. <i>El receptor autorizado</i>	252
3. <i>Devolución del impuesto</i>	253
4. <i>Garantías</i>	254

	<u>Página</u>
5. <i>Acreditación</i>	255
C. Similitudes y diferencias entre ambos sistemas	255
D. Algunas cuestiones problemáticas en la circulación fuera del régimen suspensivo	257
E. Documentos de circulación: Especial referencia a los albaranes de circulación	258
F. Circulación sin documento de circulación	259
G. Reintroducción en fábrica o depósito fiscal	260
H. Cambios de destino	262
CAPÍTULO V	
LA CIRCULACIÓN Y TENENCIA POR PARTICULARES DE PRODUCTOS ADQUIRIDOS EN OTRO ESTADO MIEMBRO: OTRA MODALIDAD DE CIRCULACIÓN FUERA DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO	265
CAPÍTULO VI	
IRREGULARIDADES EN LA CIRCULACIÓN INTRACOMUNITARIA ..	269
A. Concepto de irregularidad. El impuesto se devenga en el lugar de comisión de la misma, y en caso de falta de prueba, en origen	269
B. Irregularidades en la circulación intracomunitaria: Tipificación ..	271
C. Recapitulación en relación con las irregularidades en la circulación intracomunitaria	278
CAPÍTULO VII	
GESTIÓN DEL IMPUESTO. ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN	281
CAPÍTULO VIII	
CONTROLES EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES	285
A. La prestación de garantía	288
1. <i>Fabricantes</i>	289

	<u>Página</u>
2. Titulares de depósitos fiscales	289
3. Titulares de fábricas y depósitos fiscales que expidan productos en régimen suspensivo con destino al ámbito territorial comunitario no interno	291
4. Titulares de almacenes fiscales	292
5. Depósitos de recepción	294
6. Representantes fiscales	295
7. Expedidores registrados	295
8. Acerca de la prestación de garantías	297
B. Los controles contables en los IIEE de fabricación. Una especial referencia al Impuesto sobre el Alcohol	303
C. Tratamiento de las diferencias en libros de contabilidad	306
 CAPÍTULO IX	
INFRACCIONES Y SANCIONES	309
A. Infracciones tributarias graves	311
B. Infracciones tributarias leves	316
C. Sanciones accesorias	318
 CAPÍTULO X	
ALGUNAS PUNTUALIZACIONES EN MATERIA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES	319
A. Los impuestos especiales en el marco de una reforma fiscal verde	319
1. Consideraciones preliminares	319
2. Impuestos especiales e imposición medioambiental	326
3. Impuestos especiales sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos: Cuestiones generales	329
4. Los impuestos especiales: Una perspectiva medioambiental	331
B. Especial consideración a los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas	338

	<u>Página</u>
1. Disposiciones comunes a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas	338
2. Ámbito objetivo y tipos impositivos	343
3. Base imponible	346
4. A propósito de las pérdidas legalmente admisibles	347
5. Consideraciones finales	349
C. El impuesto sobre la electricidad y su nueva configuración como impuesto especial <i>stricto sensu</i>	351
1. El impuesto sobre la electricidad. Régimen jurídico hasta 1 de enero de 2015	351
2. El nuevo régimen jurídico del impuesto sobre la electricidad	355
a. Consideraciones generales	355
b. Régimen jurídico	357
c. A modo de conclusión	368
D. El establecimiento de un régimen general de los impuestos especiales por la Directiva 2008/118/CE en la jurisprudencia reciente del TJUE	370
1. Consideraciones preliminares: La eficacia directa y la primacía del Derecho comunitario sobre el ordenamiento interno	370
2. La Directiva 2008/118 relativa al régimen general de los impuestos especiales	373
a. Ámbito objetivo	375
b. Prohibición de creación de nuevos gravámenes que den lugar a formalidades en el cruce de fronteras	376
c. Prohibición otros gravámenes sobre los productos objeto de los IIEE de fabricación sin finalidad específica. El derogado impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) y la STJUE 27.2.2014, as c-82/12: Estado de la cuestión	378
e. Momento del devengo y la Directiva 2008/118/CE. Deudores	386
f. Acerca de la circulación en régimen suspensivo de productos objeto de los IIEE: Una visión desde la Directiva 2008/118/CE	388

g. Circulación y tenencia por particulares de productos adquiridos en otro Estado miembro y la Directiva 2008/118/CE	391
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

CAPÍTULO XI

TRATAMIENTO EN EL IVA DE LOS PRODUCTOS EN RÉGIMEN SUSPENSIVO

A. Introducción	395
B. A propósito del denominado IVA asimilado a la importación en el marco de la reforma fiscal llevada a cabo por ley 28/2014	401
C. Antecedentes y marco conceptual	408
D. Consideraciones preliminares. Las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes	411
E. Importación de bienes	415
1. <i>Concepto de importación de bienes</i>	<i>415</i>
2. <i>Hecho imponible importación de bienes</i>	<i>421</i>
3. <i>El hecho imponible importación «stricto sensu» frente al hecho imponible «asimilado a la importación»</i>	<i>422</i>
F. IVA asimilado a la importación	426
1. <i>Origen y naturaleza jurídica del denominado IVA asimilado a la importación</i>	<i>426</i>
2. <i>El hecho imponible del «IVA asimilado a la importación»</i>	<i>429</i>
a. <i>Salidas de las áreas exentas del artículo 23 LIVA</i>	<i>431</i>
b. <i>El abandono de los regímenes comprendido en el artículo 24 de la LIVA</i>	<i>433</i>
c. <i>Algunas consideraciones sobre el artículo 19 5.º de la Ley del IVA. Recaptulación</i>	<i>447</i>
d. <i>Algunas cuestiones problemáticas en la aplicación del IVA asimilado a la importación</i>	<i>451</i>
e. <i>¿IVA asimilado a la importación o IVA asimilado a una operación interior?</i>	<i>453</i>
3. <i>El depósito distinto del aduanero y los productos en régimen suspensivo de IIEE</i>	<i>457</i>

	<u>Página</u>
4. Régimen suspensivo «versus» depósito distinto del aduanero	461
5. Sujetos pasivos	465
6. La base imponible en el depósito distinto del aduanero. Tipo impositivo	469
a. El valor en aduana. Exclusiones	477
b. Conmixción de productos objeto de los IIEE de fabricación	479
7. Exenciones. Requisitos	482
8. El devengo del IVA en las denominadas operaciones asimiladas a las importaciones	482
9. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero	483
10. Liquidación y pago del impuesto	486
11. Prestación de garantías	493
JURISPRUDENCIA	495
IIEE	495
IVA	499
DOCTRINA ADMINISTRATIVA	501
BIBLIOGRAFÍA	505
CÓDIGO DE IMPUESTOS ESPECIALES (Solo Proview)	529

