

# ÍNDICE

<b>Introducción</b>	11
<b>I. Generalidades</b>	15
I. La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea	17
1. El sistema normativo	17
2. Características fundamentales de la normativa armonizada	19
3. Análisis particular de la Directiva 2008/118	25
II. La regulación de los impuestos especiales en España	33
1. Antecedentes	33
2. Aspectos generales de la Ley 38/1992	37
3. Características de los impuestos especiales de fabricación	39
III. Ámbito territorial de los impuestos especiales de fabricación	47
1. Ámbito territorial comunitario	47
2. Ámbito territorial interno	49
<b>II. Establecimientos y operadores en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación</b>	51
I. Introducción	53
II. Establecimientos de fabricación, almacenamiento y entregas al por menor	54
1. Establecimientos que operan en régimen suspensivo	54
2. Establecimientos que operan fuera de régimen suspensivo	71
III. Operadores que actúan exclusivamente en el ámbito intracomunitario	76
1. Actividad en régimen suspensivo específica del ámbito comunitario	76
2. Actividad fuera de régimen suspensivo específica del ámbito intracomunitario	79
IV. Resolución de cuestiones	86
<b>III. La circulación de productos</b>	91
I. Antecedentes y características del control actual	93
1. Dificultades en el control de la circulación y medidas anteriores y actuales para resolverlas	93
2. Examen particularizado del sistema de control por vía electrónica	95
3. Amplitud del control de la circulación	99
4. Carácter comercial de la expedición. Documentos reglados	101

II. La circulación en régimen suspensivo	105
1. Generalidades	105
2. Aspectos formales de la circulación en régimen suspensivo	107
3. Aspectos materiales de la circulación en régimen suspensivo	111
4. Particularidades del procedimiento de entrega directa	113
5. Ulтимación de la circulación en régimen suspensivo	114
III. La circulación fuera de régimen suspensivo	116
1. Generalidades	116
2. Circulación de productos exentos o con tipo reducido	118
3. Circulación de productos con el impuesto devengado a tipo pleno	122
4. Especialidades de la circulación intracomunitaria fuera de régimen suspensivo	128
IV. Resolución de cuestiones	130
<b>IV. Los impuestos especiales de fabricación en relación con el comercio exterior:</b>	
<b>importaciones y exportaciones</b>	137
I. Relevancia de los impuestos especiales en el tráfico exterior	139
II. Las importaciones en relación con los impuestos especiales	141
1. Vertientes del tratamiento fiscal	141
2. Concepto de importación	141
3. Vinculación a un régimen aduanero suspensivo	143
4. Vinculación al régimen suspensivo de impuestos especiales	152
5. Tratamiento del IVA a la importación en caso de vinculación a un régimen suspensivo aduanero o de impuestos especiales	159
6. El despacho de importación a consumo	160
7. Relación entre establecimientos de impuestos especiales y aduaneros	167
III. Las exportaciones en relación con los impuestos especiales	168
1. Aspectos aduaneros	168
2. Triple faceta de las operaciones de exportación	170
IV. El régimen especial de Canarias	174
1. Generalidades	174
2. Productos procedentes o con destino a territorio comunitario	174
3. Productos sujetos a la normativa nacional	176
V. Resolución de cuestiones	179
<b>V. Los destinatarios finales. La tenencia de productos.</b>	
<b>El régimen de los particulares</b>	185
I. Los destinatarios finales	187
1. Motivación del control	187
2. Concepto de destinatario final	190
3. Destinatarios finales con derecho a recibir productos con exención	191
4. Destinatarios finales con derecho a devolución	203
5. Destinatarios finales con derecho a recibir productos con tipo reducido del impuesto	209

II. La tenencia de productos	211
1. Justificación de la tenencia	211
2. Consecuencias de la no justificación de la tenencia	215
III. El régimen de los particulares	217
1. Definición y características	217
2. Elementos conceptuales	217
3. Tributación en el régimen de los particulares	218
4. Importaciones por particulares	219
IV. Resolución de cuestiones	220
<b>VI. Elementos estructurales de los impuestos especiales de fabricación. mercado fiscal. Sujetos pasivos y obligados. Infracciones y sanciones</b>	225
I. Hecho imponible	227
1. Doble vertiente	227
II. Supuestos de no sujeción	227
1. Generalidades	227
2. Concepto	228
3. Pérdidas, diferencias e irregularidades	229
4. Pérdidas en régimen suspensivo. Supuestos de no sujeción	229
5. Pérdidas fuera de régimen suspensivo	234
III. Devengo	238
1. Devengo a la fabricación y régimen suspensivo	238
2. Devengo a la importación	239
3. Otros supuestos de devengo	240
4. Excepciones a la regla general del devengo	240
IV. Base imponible	241
1. Unidad de medida	242
2. Temperatura	242
V. Tipos impositivos	243
VI. Exenciones y devoluciones de carácter general	244
1. Exenciones	244
2. Devoluciones	246
VII. El mercado fiscal de productos	247
1. El mercado fiscal en relación con determinados productos exentos y con tipo reducido	247
VIII. Sujetos pasivos y obligados al pago del impuesto	248
1. Sujetos pasivos	248
2. Obligados al pago	250
IX. Infracciones y sanciones	253
1. Regulación general y específica	253
2. Infracciones y sanciones de carácter general reguladas en la normativa de los impuestos especiales	255
3. Infracciones recogidas en la Ley General Tributaria	259

X. Resolución de cuestiones	263
<b>VII. El control de los impuestos especiales de fabricación. órganos de gestión e inspección</b>	269
I. Generalidades	271
II. Los órganos de gestión	271
1. La Oficina Gestora	271
III. Los órganos de inspección	301
1. Generalidades	301
2. El régimen de Intervención	303
3. El régimen de Inspección	309
IV. Actuaciones realizadas por funcionarios y agentes de apoyo	310
V. Resolución de cuestiones	312
<b>VIII. Casos prácticos</b>	323

# INTRODUCCIÓN



En un mundo como el actual, globalizado en todos los aspectos, incluido el jurídico-tributario, donde hay cada vez más interconexiones entre los distintos impuestos y donde la legislación nacional depende de otra superior diseñada por organismos comunitarios, no pueden ignorarse, so pena de incurrir en grave error, unos gravámenes como los analizados en la presente obra, a los que dada la aridez y dificultad de su normativa no basta con aproximarse, siendo preciso ir más allá para poder captar adecuadamente lo que subyace en el fondo de los mismos, gravámenes en relación con los cuales priman tres factores especialmente valorados por los sectores políticos y económicos:

El primero de ellos, vinculado a los recursos del Estado, consiste en que nuestros tributos han adquirido la condición de mecanismo recaudatorio de máximo nivel. Y ello es así porque aunque se aplican sobre unos pocos bienes el consumo de éstos es muy extenso, particularmente en el ámbito de los hidrocarburos, lo que permite que ligeras subidas en los tipos impositivos den lugar a un importante volumen de ingresos, convirtiéndolos en una medida sumamente eficaz y de efectos inmediatos para moderar el impacto negativo de la economía. En este sentido puede decirse, sin exagerar, que los impuestos especiales mantienen una posición destacada en el sistema tributario de nuestro país y en general en la Unión Europea, algo que se refleja habitualmente en los medios de comunicación y que ha ido acrecentando el interés que despiertan tanto entre los profesionales del Derecho como entre los profanos.

El siguiente factor es de vital importancia y candente actualidad, puesto que está estrechamente ligado a la financiación de las Comunidades Autónomas. En efecto, como es ampliamente conocido, estos gravámenes son imprescindibles a la hora de mantener a un nivel aceptable en las arcas de aquellas. Para constatar su gran relevancia basta con subrayar que a partir de la publicación de la Ley Orgánica 3/2009 el porcentaje de recaudación de los diversos impuestos sobre el Alcohol y Bebidas alcohólicas, Labores del Tabaco e Hidrocarburos cedido a las Comunidades se incrementó hasta alcanzar el 58 %, lo que en definitiva implica una dependencia en grado elevado de los mismos, particularmente del último de los citados.

Los autores quieren llamar la atención sobre este hecho, que está muy lejos de ser anecdótico y pone de manifiesto la urgencia de profundizar en el estudio de unos instrumentos indispensables para la buena marcha de las Haciendas autonómicas.

Finalmente ha de resaltarse la creciente relación de los impuestos especiales con el comercio exterior, derivada del alza en los flujos internacionales (importación y exportación) de los productos energéticos y las bebidas alcohólicas. Son muchas las empresas del sector que de una manera u otra resultan afectadas por la Ley 38/1992 y su Reglamento, cuyo desconocimiento puede suponer una penalización a la hora de lograr los mejores frutos de su operativa, incluyendo intermediarios como los representantes aduaneros para los que resulta de especial interés, por poner un ejemplo, la figura del *expedidor registrado*, creada para intervenir en los procedimientos de despacho de importación y exportación pero específica de la regulación de los impuestos especiales.

Partiendo de la necesidad de un enfoque amplio y a la hora de redactar un capítulo como el IV, que trata precisamente de la aproximación entre las áreas aduanera y fiscal, se han tenido en cuenta, como no podía ser de otro modo, las modificaciones introducidas por el Código Aduanero de la Unión, cuya entrada en vigor en su totalidad tuvo lugar el 1 de mayo de 2016.

Para concluir esta breve Introducción, los autores quieren agradecer a la Fundación Aduanera su interés por el libro que ahora se presenta al público, así como la magnífica tarea emprendida, con espíritu amplio y no limitado al campo que le es propio, en orden a la creación de una biblioteca comprensiva de todas las vertientes del Derecho Tributario.

# I. GENERALIDADES



## I. La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea

### 1. *El sistema normativo*

Pocos años después de la entrada en vigor, el 25 de marzo de 1957, del Tratado de Roma, con el que se sentaban los fundamentos jurídicos de la Comunidad Económica Europea, se efectuaron, con la cautela que lleva consigo toda aproximación a un ámbito novedoso, los primeros trabajos encaminados a lograr una futura armonización de los impuestos indirectos sobre el volumen de negocios aplicados en los seis países miembros en aquel entonces (la República Federal Alemana, Francia, Italia y el Benelux).

De este modo, en 1962 se creó un grupo de expertos que analizó todos los problemas jurídico-tributarios que conllevaba la futura armonización de dichos gravámenes, cuyos esfuerzos culminaron el 11 de abril de 1967, cuando salió a la luz la primera Directiva por la que se creaba un único tributo de ámbito comunitario denominado “Impuesto sobre el Valor Añadido” que debía sustituir a los existentes en los mencionados Estados, e inmediatamente una Segunda Directiva de la misma fecha, la 67/228/CEE, que contenía la regulación de los elementos básicos de dicho gravamen.

Las diversas modificaciones realizadas en este último texto dieron lugar a las Directivas tercera, cuarta y quinta, y finalmente desembocaron en la fundamental Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977, que ya ofrecía una densa regulación del Impuesto y cuya aplicación se mantuvo, con distintas correcciones, durante casi 30 años, hasta el 1 de enero de 2007, fecha en la que entró en vigor la actual Directiva 2006/112.

En el mismo periodo en que se llevaban a cabo los mencionados trabajos en relación con el IVA, el Consejo de Ministros de la Comunidad Europea aprobó, el 21 de abril de 1970, dos resoluciones trascendentes vinculadas al mercado del tabaco, sector en el que el intervencionismo del Estado y la consiguiente limitación de la competencia (en particular en Francia e Italia) preocupaba especialmente a la Comisión: una primera orientada a regular la situación monopolística existente sobre todo en los citados países y una segunda dirigida a la armonización de la normativa sobre el consumo de tabaco elaborado. Esta última dio lugar a la primera de las Directivas por las que se regularían a partir de entonces en la Comunidad los tributos indirectos denominados “accisas”, la 72/474/CEE, “*relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco*”. Dicho instrumento jurídico se vio completado, el 18 de Diciembre de 1978, por una Segunda Directiva que desarrollaba diversos aspectos de la primera, de forma que el germen de lo que sería el futuro sistema de impuestos

especiales comunitario puede situarse en estas dos normas, que supusieron una importante avanzadilla y abrieron el cauce jurídico que más adelante sería ampliado a otros gravámenes.

La puesta en marcha en 1993 del espacio único europeo, que supuso la libre circulación de personas, capital y mercancías, y la desaparición de las fronteras interiores en la Comunidad Europea, creó el marco adecuado para el desarrollo, en el ámbito de los impuestos indirectos y en particular en el de los Impuestos Especiales o accisas, de un verdadero sistema legislativo armonizado que debía obligar a todos los Estados miembros a fijar las normas necesarias para ejercer de manera coordinada el control de las operaciones intracomunitarias.

Este sistema se consolidó mediante una Directiva de carácter genérico, la 92/12 del Consejo, de 25 de febrero de 1992, que tenía como objeto la regulación del “*régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales*” y por la que se fijaban los elementos tributarios comunes a todos los impuestos especiales armonizados (que de acuerdo con lo indicado en el artículo 3 comprendían tres grandes grupos: el del alcohol y las bebidas alcohólicas, el de los hidrocarburos y el de las labores del tabaco). Además, y a partir de esta norma básica, entraron en vigor varias directivas específicas relativas a cada uno de los mencionados tributos, centradas en dos aspectos fundamentales: por un lado la armonización de los elementos estructurales de aquellos (ámbito objetivo, base imponible, beneficios fiscales: exenciones, devoluciones, tipos reducidos) y por otro la aproximación de los tipos impositivos.

La Directiva 92/12 ha sido sustituida en la actualidad por la 2008/118, que entró en vigor el 15 de enero de 2009 y que fijaba un plazo hasta el 1 de abril de 2010 para su trasposición al derecho interno de los países miembros, norma que trajo consigo importantes modificaciones, centradas particularmente en el ámbito de la circulación de los productos y en los mecanismos de control de ésta por vía electrónica.

En cuanto a las Directivas específicas vigentes, que se encuentran vinculadas a cada uno de los tres grupos de impuestos armonizados en la Comunidad, son, en el ámbito del *alcohol y bebidas alcohólicas*, la 92/83 (armonización de elementos estructurales) y la 92/84 (aproximación de tipos impositivos); en el del *tabaco* la 2011/64, y, finalmente, en el de los *productos energéticos y la electricidad* la 2003/96, norma esta última sobre la que conviene llamar la atención especialmente por su gran relevancia, en tanto en cuanto es una de las consecuencias principales de la adopción por parte de la Unión Europea de las recomendaciones del Protocolo de Kyoto concluido en el marco de la Convención de las Naciones Unidas sobre el cambio climático. Con ella se persigue

lograr uno de los objetivos de dicho convenio internacional, mediante la implantación de una fiscalidad que abarque la totalidad del sector energético.

Dicha Directiva ha supuesto, de hecho, una considerable ampliación de los productos hasta entonces encuadrados en las derogadas Directivas 92/81 y 92/82, que se limitaban exclusivamente a los hidrocarburos líquidos, ya que en la misma se incluyen en la actualidad, además de éstos, derivados del petróleo (entre los que destacan la gasolina y el gasóleo), un hidrocarburo sólido (*el carbón*) y otro gaseoso (*el gas natural*), así como una serie de productos que aunque no son propiamente hidrocarburos tienen gran importancia como futuros sustitutivos de éstos: los denominados *biocarburantes* (determinados aceites vegetales o animales, el alcohol metílico y el etílico, utilizados como tales o mediante transformación química). Finalmente, y para abarcar todos los campos vinculados a la producción de energía, también se da carta de naturaleza entre las accisas, en dicha norma, a la *electricidad*.

## 2. Características fundamentales de la normativa armonizada

### *–Limitación a determinados impuestos especiales.*

El legislador comunitario no pretendió en absoluto extender la armonización a todos los impuestos especiales previamente existentes en los distintos territorios de la Unión, sino exclusivamente a aquellos más importantes, tanto por su aplicación generalizada en los países miembros como por su relevancia recaudatoria, limitando su actuación a las tres grandes áreas (alcohol, energía y tabaco) a las que acabamos de hacer mención. Ello no implica que los socios de la Comunidad se vean obligados a aplicar únicamente los gravámenes armonizados y a eliminar todos los demás existentes en su sistema tributario, sino que se da una coexistencia entre los primeros, para los que son de aplicación las Directivas y Reglamentos comunitarios, y los propios de cada país, que por supuesto están regulados por su normativa nacional.

A esta coexistencia se refiere el artículo 1 de la Directiva 2008/118, que en su apartado 1 se refiere a los tres grandes grupos de impuestos especiales armonizados y que en su punto 3 establece expresamente el principio de la libertad para recaudar impuestos interiores sobre “*productos distintos de los sujetos a impuestos especiales*” siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, “*en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras*”.

En consecuencia, cada país de la Unión tiene la obligación de regular y aplicar las accisas armonizadas pero también puede, sin problema alguno, mantener las preexistentes o crear otras nuevas, de aplicación exclusiva en su ámbito territorial interno. En España, por ejemplo, nuestra legislación nacional regula un tributo hasta el presente no armonizado, el *Impuesto Especial sobre*

*Determinados Medios de Transporte* (surgido en 1993 con la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales con el fin de mantener la presión fiscal existente ante la obligada desaparición del tipo incrementado del IVA, con el que hasta entonces se gravaban los vehículos, embarcaciones de recreo y aeronaves no destinados a actividades industriales o comerciales (33 % frente al normal del 12 %) al hacerse necesario trasponer íntegramente a la ley de este último impuesto las disposiciones de la Sexta Directiva, que no contemplaban tal tipo incrementado). Asimismo, desde el 1 de enero de 1998, con la entrada en vigor de la Ley 66/1997 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social y hasta la aplicación de la Directiva 96/2003, que lo armonizó, estuvo vigente en nuestro país con carácter exclusivamente interno el *Impuesto Especial sobre la Electricidad*, nacido para dar cumplimiento a las directrices comunitarias sobre transparencia de la facturación eléctrica, en la que existía un porcentaje, destinado a subvencionar la minería del carbón, que no se adaptaba a las mismas, porcentaje que acabó convirtiéndose en el tipo impositivo del nuevo gravamen. Naturalmente el Impuesto Especial sobre la Electricidad continúa vigente en nuestro país, pero ya dentro del marco de la armonización comunitaria, aunque puede decirse que su adecuada trasposición no ha culminado hasta épocas recientes, con la publicación de la Ley 28/2014, en vigor desde el 1 de enero de 2015, norma que supuso un giro decisivo en relación con dicho tributo, al desgajarlo de los impuestos especiales llamados “de fabricación” entre los que, en contra del espíritu y la letra de la Directiva 96/2003, se hallaba hasta entonces incluido.

En otros países, como ocurre en Dinamarca, existen diversas accisas internas no armonizadas, algunas tan curiosas como las que recaen sobre el chocolate, el papel para cigarrillos, el café y el té, las aguas residuales, el sulfuro, los pesticidas, el PVC, los helados, las lámparas incandescentes... hasta cubrir un total de 19 aplicables exclusivamente en el ámbito nacional, con independencia de las unificadas a nivel comunitario.

*–Prioridad de los principios y reglas generales sobre las normas de aplicación directa.*

Como ya hemos indicado, la armonización de los impuestos especiales se basa en un sistema de Directivas que deben ser adaptadas a la legislación interna de los Estados miembros y que por tanto no se aplican directamente, existiendo muy pocas normas (Reglamentos) de aplicación directa. Estas últimas contemplan, básicamente, cuestiones relativas a la circulación de productos, como el Reglamento 684/2009, por el que se establecen los procedimientos informatizados aplicables a la circulación en régimen suspensivo, o el 2016/323, que se refiere a la cooperación e intercambio de información

entre los Estados miembros en relación con las mercancías sujetas a impuestos especiales en dicho régimen.

Esta regulación fundamental mediante Directivas implica que los distintos Estados miembros han de trasladar a su legislación interna las pautas establecidas por dichas normas generales, pudiendo sin embargo desarrollar las mismas e incluso crear reglas propias en relación con aspectos no tratados en ellas, siempre y cuando no entren en contradicción con los preceptos establecidos por el legislador de la Unión. Esta libertad de acción, siempre en el marco de los principios superiores de la normativa comunitaria, se refleja en el artículo 15 de la Directiva 2008/118, que en su apartado 1 precisa: *“Los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de producción, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de las disposiciones de la presente Directiva”*. En cuanto a la circulación de productos, y de manera similar, el artículo 30 de la citada Directiva establece que *“Los Estados miembros podrán establecer procedimientos simplificados respecto de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que tenga lugar íntegramente en su territorio, con inclusión de la posibilidad de renunciar al requisito de supervisión electrónica de dicha circulación”*. Por otro lado, y aunque ello no se diga expresamente, es obvio que los distintos países comunitarios pueden legislar en relación con aspectos de la circulación no recogidos expresamente en la Directiva 2008/118 que se refiere básicamente, por su trascendencia, a operaciones en suspensión del impuesto, y de hecho en España existen una importante regulación específica de la circulación con el impuesto devengado, especialmente por lo que se refiere a productos con exención o tipo impositivo reducido.

Señalaremos, finalmente, que la adopción de un cuerpo legal basado en Directivas, siendo éstas instrumentos jurídicos de indudable solidez, entraña un cierto riesgo, dado que puede generar conflictividad por el hecho de que en ocasiones la trasposición de sus disposiciones o la interpretación de éstas no es la correcta, lo que motiva irregularidades que cuando salen a la luz, a veces mucho tiempo después de su comisión, pueden tener consecuencias desfavorables para la Hacienda Pública de los Estados miembros. Ello ha ocurrido en España al menos en dos ocasiones. Una primera en relación con el denominado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, regulado en el año 2001 para satisfacer a demanda de las Comunidades Autónomas de contar con un gravamen específico destinado a sufragar, esencialmente, los gastos sanitarios y con respecto al cual ya en el año 2008 la Comisión Europea lanzó una primera advertencia a nuestro país en forma de Dictamen, en el que se razonaba que el mencionado tributo se oponía a las disposiciones de la entonces vigente Directiva general 92/12 en el ámbito de

las accisas, a pesar de lo cual se siguió manteniendo plenamente por nuestras autoridades fiscales, que sólo dieron marcha atrás seis años más tarde, como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12), que confirmó plenamente la argumentación de la Comisión Europea y el carácter irregular del impuesto frente a la posición del Estado español y de la Generalitat de Cataluña, que defendían codo con codo la legalidad de aquel. Tal hecho no sólo ha dejado en entredicho la imagen de nuestro Fisco como garante de la justicia tributaria sino además ha desencadenado una ingente masa de devoluciones por ingresos indebidos, con el consiguiente impacto negativo para las arcas de la Hacienda Pública.

De igual forma, cuando el Impuesto sobre la Electricidad fue armonizado mediante la Directiva 2003/96 quedó claro que su regulación interna era contraria a tal norma comunitaria, puesto que mientras que con carácter general para los productos objeto de impuestos especiales el hecho imponible venía dado por la fabricación, en el caso de la electricidad el apartado 5 del artículo 21 de dicha Directiva precisaba que sería objeto de imposición y se convertiría en imponible “*en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o redistribuidor*”, equiparándose hecho imponible y devengo, que se originaban precisamente cuando tenía lugar el consumo (y por tanto no la fabricación). A pesar de ello, obstinadamente, el legislador español optó por seguir encuadrando este tributo entre los impuestos especiales llamados “de fabricación”, considerando la producción de electricidad como hecho imponible y adaptando (forzadamente y no sin dificultades) las reglas de dichos gravámenes al de la electricidad, que sin embargo presentaba características muy particulares que lo diferenciaban netamente de éstos (la electricidad no se “fabrica” como el alcohol, el tabaco o los hidrocarburos y una “fábrica” de electricidad, en la que no existe producción física, no puede controlarse de la misma manera que una de alcohol o de hidrocarburos; la electricidad no se “almacena” ni “circula” como un producto normal y en consecuencia no pueden realizarse recuentos de existencias o controlarse sus movimientos, que no se efectúan por medios de transporte habituales). De ello se derivaba una normativa contradictoria, puesto que nuestro legislador se veía obligado a contemplar numerosas excepciones respecto del tratamiento aplicable al resto de los impuestos especiales de fabricación. Pues bien, no ha sido hasta la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2015, tras haberse efectuado multitud de liquidaciones por parte de la Inspección tributaria con fundamento en esta concepción errónea del gravamen, que su estructura jurídica ha cambiado radicalmente, adaptándose, por fin, a una Directiva en vigor desde hacía once años atrás y dejando de ser un impuesto “de fabricación” para convertirse en un tributo –siempre en el marco de los impuestos especiales– en el que el hecho imponible pasa a estar constituido

por “*El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo...*”. Ello constituye una prueba más de cómo la interpretación errónea de una Directiva comunitaria puede dar lugar a una conflictividad en muchos casos innecesaria y perjudicial para la transparencia que debe regir las actuaciones de los órganos encargados del control de los tributos.

–*Establecimiento de niveles mínimos de tipos impositivos.*

La armonización es parcial por lo que respecta a los tipos impositivos, puesto que no se contempla la aplicación de un tipo único en los Estados miembros (algo que sí ocurre, sin embargo, en el ámbito aduanero, en el que los mismos derechos a la importación son exigibles a lo largo de toda la frontera comunitaria). Los enormes obstáculos surgidos para lograr una total equiparación en este sentido, dadas las disparidades existentes entre los socios de la Unión, entre las que juega un importante papel la idiosincrasia de los países del norte y el sur de Europa, con una diferente tradición impositiva en general, y en particular en el ámbito de las accisas, especialmente las relativas a bebidas alcohólicas (menos elevadas en el sur y más altas en el norte, no sólo por cuestiones financieras o de menor producción agrícola, sino también por arraigados principios éticos), hicieron aconsejable eludir la opción de implementar un sistema lineal de tipos, lo que no implica, ni mucho menos, que los distintos países miembros puedan establecer los que deseen. Por el contrario, cada una de las Directivas específicas de los tres grupos de impuestos armonizados fija un *nivel mínimo de tipos impositivos* que los Estados vienen obligados a cumplir y que conlleva que no puedan implantarse internamente otros inferiores a los regulados por tales normas, aunque sí superiores a ellos, puesto que no se imponen topes máximos por el legislador comunitario.

Así, el tipo mínimo vigente en la actualidad a nivel comunitario para el alcohol y bebidas derivadas es de 550 €/hl de alcohol puro, mientras que en España se aplica uno superior de 958,94 €/hl, y en Alemania se llega a los 1.303 €/hl. De cualquier forma conviene precisar que la armonización en este campo ha avanzado bastante en los últimos años, reduciéndose las considerables diferencias existentes con anterioridad entre los Estados miembros.

Como clara excepción a los aspectos positivos de esta aproximación citaremos el caso del impuesto sobre el vino, que tiene un tipo mínimo de 0 € debido a las presiones ejercidas por los principales países productores (Francia, Italia, España), los cuales, en su legislación interna, aplican un porcentaje muy reducido o nulo (esta última es la opción ejercida por España), y donde la brecha es aún muy profunda, ya que en países como el Reino Unido el tipo puede elevarse a 102,21 libras/hl (unos 130 euros aproximadamente).

La armonización, con carácter general, presenta una evolución progresiva aunque lenta, dado que consiste en la paulatina elevación de los tipos mínimos y el estancamiento de los máximos para ir acercando los existentes en los distintos países. La existencia de tipos impositivos diversos en los Estados miembros tiene consecuencias muy importantes que suponen que haya debido adoptarse el principio de *pago en destino del impuesto* con el fin de evitar los problemas que generaría el pago en origen, y por otro lado influye en la circulación intracomunitaria de productos, haciendo que ésta tenga unas características específicas, muy diferentes a las de la circulación en el ámbito territorial interno de los distintos países miembros, ya que en la intracomunitaria predominan claramente los movimientos en régimen suspensivo entre fábricas o depósitos frente a una mayoría de expediciones a consumo en el ámbito interno.

#### –*Armonización parcial de los beneficios fiscales.*

Tampoco en este ámbito podemos hablar de una armonización completa, porque el sistema aplicado por las Directivas comunitarias implica la existencia de dos clases de beneficios fiscales: *de carácter imperativo*, lo que implica que deben ser regulados obligatoriamente por los distintos Estados miembros, y *de carácter potestativo*, que en consecuencia pueden ser aplicados o no por el legislador nacional. Ello conlleva que para un mismo impuesto las exenciones existentes en un país determinado puedan ser diferentes de las establecidas por otros.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en la Directiva 92/83 relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas que en el apartado 1 del artículo 27 se refiere a las exenciones de carácter imperativo, al señalar: “Los Estados miembros *eximirán* a los productos contemplados en la presente Directiva...”. Y a continuación indica los casos que obligatoriamente han de tener el carácter de exenciones. Por otro lado, en el apartado 2 del mismo artículo se hace referencia a las exenciones de carácter potestativo, al disponerse que “Los estados miembros *podrán eximir...*” lo que supone que no existe la obligación contemplada en el apartado 1.

Naturalmente las exenciones de carácter imperativo son aquellas que el legislador comunitario considera que por su importancia deben ser aplicadas por todos los países miembros sin excepción, como por ejemplo, en el ámbito del alcohol, las relativas a la utilización de alcohol desnaturalizado (es decir, aquel al que se han añadido determinados productos químicos que provocan la pérdida de las características que lo hacen apto para ser utilizado en la producción de bebidas alcohólicas), a la fabricación de medicamentos, a la

producción de vinagre y aromas para bebidas o productos alimenticios o a la incorporación de alcohol como componente en alimentos (por ejemplo los bombones rellenos de licor, los pasteles en los que se utilizan licores).

Con independencia de lo expuesto, otro rasgo característico de los beneficios fiscales establecidos por el legislador comunitario es la posibilidad de que puedan aplicarse por los Estados miembros, a su elección, *bien como exenciones bien como devoluciones*, sin imponer una forma jurídica concreta.

Siguiendo con el ejemplo de la Directiva 92/83 podemos encontrar esta libertad de regulación en el apartado 6 del artículo 27 citado, en el que se señala que “*Los Estados miembros podrán aplicar las exenciones antes mencionadas mediante la devolución del impuesto especial abonado*”.

De hecho, en España, el legislador ha optado en diversos casos por reconvertir verdaderas exenciones desde el punto de vista jurídico (aquellas en el que el beneficio se concede por la realización de una determinada actividad) en devoluciones del impuesto, básicamente por considerar que existía un cierto riesgo y que era preferible, a efectos de control, el pago del impuesto y el posterior retorno del gravamen que eximir directamente de éste al interesado.

Un ejemplo de lo anterior lo constituyen las devoluciones contempladas en los apartados a) y b) del artículo 22 de la Ley de Impuestos Especiales (relativas a la utilización de alcohol o bebidas alcohólicas en actividades de fabricación de aromas o productos del sector alimenticio), que en puridad son exenciones tributarias, recogidas como tales, y además con carácter obligatorio, en las letras e) y f) del apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 92/83.

### 3. *Análisis particular de la Directiva 2008/118*

Dentro del sistema normativo comunitario de impuestos especiales, la citada Directiva tiene un papel fundamental, puesto que regula con carácter general las principales cuestiones que afectan al control de los tributos armonizados. Consideramos crucial su análisis particularizado, con el fin de que pueda tenerse una idea, desde un primer momento, de los temas más relevantes en relación con los gravámenes que nos conciernen.

#### *—Establecimiento de un sistema de imposición en destino.*

Como ya hemos adelantado, el sistema de accisas comunitario tiene el inconveniente de la existencia de tipos impositivos diferentes en los distintos Estados miembros. Esta disparidad, a veces importante y parcialmente paliada con la obligatoriedad por parte de todos los integrantes de la Unión de establecer al menos un tipo no inferior al nivel mínimo fijado en las Directivas específicas, implica, en la práctica, que las operaciones intracomunitarias no puedan tener un tratamiento idéntico a las interiores. En efecto, así como