

MANUEL GONZÁLEZ-JARABA

# EL SISTEMA DE IMPUESTOS ESPECIALES EN ESPAÑA

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2007

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	7
<b>2. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS</b> .....	11
I. EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN COMUNITARIO .....	11
1. Estructuración en diferentes impuestos dentro de un mismo grupo .....	11
2. Regulación conjunta del alcohol y las bebidas derivadas ..	12
3. Tratamiento normativo separado de las bebidas alcohólicas .....	13
II. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS EN ESPAÑA .....	14
1. Aspectos comunes a los distintos impuestos del grupo ..	14
2. Supuesto de no sujeción.....	15
3. Sistema conjunto de exenciones y devoluciones .....	17
A. Exenciones .....	18
B. Devoluciones.....	20
4. Autorizaciones de fábricas y depósitos fiscales de bebidas alcohólicas conjuntamente .....	23
A. Fabricación .....	25
B. Almacenamiento .....	26
<b>3. EL IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS DERIVADAS</b> .....	29
I. GENERALIDADES .....	29
1. Antecedentes.....	29
2. Finalidad del impuesto.....	31

	Pág.
3. Características del impuesto .....	31
II. ÁMBITO TERRITORIAL INTERNO .....	33
III. ÁMBITO OBJETIVO .....	34
1. Ámbito objetivo esencial: el alcohol etílico y las bebidas derivadas.....	34
A. Alcohol etílico .....	35
B. Bebidas derivadas .....	42
2. El ámbito objetivo accesorio .....	44
A. Productos clasificados en los códigos 22.04, 2.05 y 22.06 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 por 100 vol.....	44
B. Alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución .....	45
C. Productos que, estando clasificados en un código de la nomenclatura distinto del 22, contienen alcohol con una graduación superior al 1,2 por 100.....	45
IV. ELEMENTOS ESTRUCTURALES.....	46
1. Base imponible .....	46
2. Tipos impositivos.....	47
3. Exenciones y devoluciones específicas .....	48
A. Beneficios fiscales relativos al alcohol desnaturalizado.....	49
B. Beneficios fiscales relativos al alcohol sin desnaturalizar .....	49
V. EL CONTROL EN EL IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS DERIVADAS .....	50
1. Operaciones de fabricación.....	50
A. Fabricación de alcohol .....	51
B. Fabricación de alcohol desnaturalizado .....	62
C. Fabricación de bebidas derivadas .....	65
D. Fabricación de extractos y concentrados alcohólicos .....	71
2. Operaciones de almacenamiento y entregas por detallistas.....	76
A. Depósitos fiscales .....	76
B. Almacenes fiscales .....	78
C. Detallistas.....	79
3. El control de la circulación .....	80
A. Marcas fiscales.....	80
B. Pérdidas en circulación .....	84

	Pág.
4. El control de los destinatarios finales en el impuesto sobre el alcohol y las bebidas derivadas .....	84
A. Destinatarios finales que utilizan alcohol sin desnaturalizar .....	86
B. Destinatarios finales que utilizan alcohol desnaturalizado.....	89
C. Irregularidades específicas en las actuaciones de los destinatarios finales de alcohol .....	90
D. Aplicación de pérdidas reglamentarias en relación con los productos exentos utilizados por los destinatarios finales .....	95
VI. DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y PAGO DEL IMPUESTO .....	96
VII. INFRACCIONES ESPECÍFICAS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL Y LAS BEBIDAS DERIVADAS.....	97
1. Infracciones vinculadas a los elementos de producción .	97
2. Infracciones vinculadas a los productos .....	98
3. Infracción vinculada a los documentos de circulación (marcas fiscales) .....	99
VIII. LA DESTILACIÓN ARTESANAL .....	100
<b>4. LOS IMPUESTOS SOBRE LA CERVEZA, EL VINO Y BEBIDAS FERMENTADAS Y LOS PRODUCTOS INTERMEDIOS..</b>	<b>103</b>
I. EL IMPUESTO SOBRE LA CERVEZA.....	104
1. Generalidades .....	104
2. Ámbito territorial .....	105
3. Ámbito objetivo .....	106
4. Elementos estructurales .....	107
5. El control en el impuesto .....	108
A. Fabricación .....	108
B. Almacenamiento y circulación .....	112
6. El control de la cerveza «sin alcohol» .....	113
7. Liquidación y pago del impuesto.....	115
II. EL IMPUESTO SOBRE EL VINO Y LAS BEBIDAS FERMENTADAS .....	115
1. Generalidades .....	115
2. Ámbito territorial .....	119
3. Ámbito objetivo .....	119
4. Elementos estructurales .....	121
5. El control en el impuesto .....	121
A. Fabricación .....	121

	<u>Pág.</u>
B. Almacenamiento y circulación .....	125
6. Declaraciones tributarias .....	128
III. EL IMPUESTO SOBRE LOS PRODUCTOS INTERME- DIOS .....	128
1. Generalidades .....	128
2. Ámbito objetivo .....	129
3. Elementos estructurales .....	133
4. El control en el impuesto .....	134
A. Fabricación .....	134
B. Almacenamiento y circulación .....	136
5. Liquidación y pago del impuesto.....	137
6. Infracciones y sanciones específicas .....	137
<b>5. LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTIC- COS Y LA ELECTRICIDAD .....</b>	<b>139</b>
I. GENERALIDADES .....	139
II. MOTIVACIÓN DE LA NUEVA REGULACIÓN SOBRE LA ENERGÍA .....	141
III. ANÁLISIS DE LAS CARACTERÍSTICAS PRINCIPA- LES DE LA DIRECTIVA 2003/96 .....	142
1. Imposición global .....	143
A. Hidrocarburos tradicionalmente incluidos en el sis- tema de accisas .....	145
B. Productos de nueva inclusión en el sistema de occisas .....	151
2. Tratamiento fiscal diferenciado, a efectos de control, de los distintos productos energéticos y la electricidad..	161
3. Supuestos de no sujeción y sistema de beneficios fiscales .	166
A. Supuestos de no sujeción .....	166
B. Sistema de beneficios fiscales.....	167
4. Niveles mínimos de imposición.....	171
A. Niveles mínimos de imposición aplicables a los productos energéticos utilizados como carburantes..	171
B. Niveles mínimos de imposición aplicables a determi- nados productos energéticos cuando se utilicen como carburantes en los usos a que se refiere el art. 8.2 .....	173
C. Niveles mínimos de imposición aplicables a deter- minados productos energéticos utilizados como combustible y a la electricidad.....	173
IV. LA TRASPOSICIÓN EN ESPAÑA DE LA NORMATIVA COMUNITARIA .....	174

	Pág.
1. La modificación del impuesto sobre hidrocarburos.....	174
2. La modificación del impuesto sobre la electricidad .....	175
3. La introducción del impuesto sobre el carbón .....	175
<b>6. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS .....</b>	<b>177</b>
I. GENERALIDADES .....	177
1. Antecedentes.....	177
2. Finalidad del impuesto.....	179
3. Características del impuesto .....	180
II. ÁMBITO TERRITORIAL.....	185
III. ÁMBITO OBJETIVO .....	185
IV. ELEMENTOS ESTRUCTURALES .....	189
1. Supuestos de no sujeción .....	189
A. Operaciones de autoconsumo no sujetas .....	189
B. No sujeción de los hidrocarburos contenidos en los depósitos de vehículos comerciales procedentes de otros países miembros de la Unión Europea.....	190
2. Base imponible .....	191
3. Tipo impositivo.....	192
A. Tipos ordinarios .....	192
B. Tipos diferenciados y reducidos. Tipo cero .....	193
4. Exenciones y devoluciones .....	199
A. Beneficios fiscales derivados del uso de productos en fines distintos a los propios del impuesto .....	199
B. Beneficios fiscales derivados de la utilización de hidrocarburos como carburantes o combustibles....	201
C. Otros beneficios fiscales .....	205
V. EL CONTROL EN EL IMPUESTO .....	205
1. Fabricación y extracción .....	205
A. Características de los distintos tipos de establecimientos.....	205
B. Operaciones que no tienen la consideración de fabricación .....	215
C. Aspectos generales de la fabricación de hidrocarburos.....	217
D. Aspectos formales y materiales de la fabricación de hidrocarburos .....	219
2. Operaciones de almacenamiento y entregas por detallistas .....	222
A. Almacenamiento .....	222
B. Entregas por detallistas .....	230

	<u>Pág.</u>
3. La circulación en el impuesto sobre hidrocarburos .....	235
4. Los destinatarios finales en el impuesto sobre hidrocarburos .....	237
A. Destinatarios finales de productos con tipo reducido .	238
B. Destinatarios finales de productos con exención del impuesto .....	239
C. Destinatarios finales con derecho a devolución .....	240
VI. DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y PAGO DEL IMPUESTO .....	242
VII. INFRACCIONES Y SANCIONES ESPECIALES DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS .....	242
<b>7. LOS IMPUESTOS SOBRE LA ELECTRICIDAD Y EL CARBÓN.....</b>	<b>245</b>
I. LA REGULACIÓN COMUNITARIA Y SU ADAPTACIÓN EN ESPAÑA .....	245
II. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD	246
1. Generalidades .....	246
A. Antecedentes .....	246
B. Finalidad del impuesto .....	247
C. Características del impuesto .....	248
2. Ámbito territorial .....	252
3. Elementos estructurales .....	253
A. Hecho imponible .....	253
B. Base imponible .....	254
C. Tipo impositivo .....	254
D. Devengo .....	255
E. Beneficios fiscales .....	255
4. El control en el impuesto .....	258
A. Fabricación .....	259
B. Almacenamiento .....	265
C. La circulación de la electricidad .....	267
5. Liquidación del impuesto .....	267
6. Infracciones y sanciones .....	268
III. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CARBÓN .....	268
1. Generalidades .....	268
A. Antecedentes y finalidad del impuesto .....	268
B. Características del impuesto .....	269
2. Ámbito territorial .....	269
3. Ámbito objetivo .....	269

	Pág.
4. Elementos estructurales .....	270
A. Hecho imponible.....	270
B. Supuestos de no sujeción .....	271
C. Base imponible y tipo impositivo .....	271
D. Sujetos pasivos.....	271
E. Beneficios fiscales.....	272
5. El control en el impuesto .....	272
6. Liquidación y pago del impuesto.....	273
7. Infracciones y sanciones .....	273
<b>8. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL TABACO EN LA COMUNIDAD .</b>	<b>275</b>
I. LA CREACIÓN DE LAS BASES DE UN SISTEMA CO- MÚN DE ACCISAS .....	275
1. Los fundamentos de la imposición sobre el tabaco .....	275
2. Los principios comunitarios .....	277
A. Libertad de fijación de precios .....	278
B. Neutralidad del impuesto .....	280
C. Aplicación no discriminatoria del tipo impositivo global .....	282
II. EL CONTROL DEL CONTRABANDO Y LA FALSIFI- CACIÓN DE CIGARRILLOS .....	283
III. LA LEGISLACIÓN EXTRAFISCAL COMUNITARIA.....	286
IV. EL MARCO FISCAL COMUNITARIO.....	288
<b>9. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO .....</b>	<b>291</b>
I. GENERALIDADES .....	291
1. Antecedentes.....	291
2. Finalidad del impuesto.....	292
3. Características del impuesto .....	294
A. Concentración de operadores.....	294
B. Alto riesgo fiscal .....	294
C. Existencia de una importante legislación extrafiscal .	296
D. Importancia recaudatoria .....	298
II. ÁMBITO TERRITORIAL.....	299
III. ÁMBITO OBJETIVO .....	299
IV. ELEMENTOS ESTRUCTURALES.....	300
1. Supuestos de no sujeción .....	300
2. Base imponible .....	301
3. Tipos impositivos.....	301
4. Beneficios fiscales .....	303
A. Exenciones .....	303

	Pág.
B. Devoluciones.....	305
V. EL CONTROL EN EL IMPUESTO .....	306
1. La fabricación .....	306
A. Generalidades .....	306
B. Aspectos generales .....	307
C. Aspectos formales .....	308
D. Aspectos materiales .....	309
2. El almacenamiento.....	311
3. La circulación .....	311
A. Precintas.....	311
B. Marca especial .....	312
VI. LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO .....	313
VII. INFRACCIONES Y SANCIONES ESPECÍFICAS .....	313
<b>10. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE</b>	
<b>TRANSPORTE .....</b>	<b>315</b>
I. LA PERSPECTIVA COMUNITARIA .....	315
1. Mejora del funcionamiento del mercado interno con relación a los movimientos de vehículos automóviles ...	316
A. Reestructuración de la imposición.....	316
B. Devolución de impuestos pagados en otro Estado miembro .....	317
2. Estrategia fiscal para el cumplimiento del Convenio de Kyoto .....	318
II. EL IMPUESTO ESPECIAL EN ESPAÑA.....	319
1. Generalidades .....	319
A. Antecedentes.....	319
B. Finalidad del impuesto .....	320
C. Características del impuesto .....	322
2. Ámbito territorial .....	324
3. Elementos estructurales .....	325
A. Hecho imponible.....	325
B. Supuestos de no sujeción .....	328
C. Sujetos pasivos.....	331
D. Devengo .....	332
E. Base imponible .....	333
F. Tipos impositivos.....	336
G. Exenciones y devoluciones .....	339
4. El control en el impuesto .....	348
5. Liquidación y pago del impuesto.....	348

## 1. INTRODUCCIÓN

Este libro es la continuación de otro, aparecido en el año 2005 y titulado *Los impuestos especiales de ámbito comunitario*, en el que se analizaban los aspectos generales concernientes a estos tributos.

Con la presente obra se intenta ofrecer al lector una perspectiva más específica, mediante el examen de las cuestiones de mayor relevancia que afectan a todos y cada uno de los gravámenes que en la actualidad forman parte de nuestro sistema nacional de imposición indirecta especial.

Aunque si nos atenemos al título de la obra, dicho examen tendría que haberse limitado a la legislación interna, lo cierto es que se ha considerado necesario abordarlo desde una óptica más amplia, presentando al lector el punto de vista comunitario y dándole la oportunidad de conocer las claves de la normativa de la Unión Europea, así como de adentrarse en el panorama actual existente en los Estados miembros más importantes. Este estudio de carácter supranacional se considera de interés, puesto que además de posibilitar comparaciones entre diferentes concepciones de la fiscalidad (que a menudo son un reflejo de la clásica separación existente en múltiples ámbitos entre el norte y el sur de nuestro continente) nos permite apreciar cómo se han adaptado las normas emanadas de la Comunidad a nuestro país, y qué posibles desviaciones o divergencias existen respecto de las líneas básicas marcadas por las distintas Directivas armonizadoras.

De igual forma, al redactar la presente obra se ha tenido bien presente que la misma no debía centrarse exclusivamente en el análisis de la normativa vigente y dejar al margen los posibles derroteros que ésta pudiera seguir en un futuro próximo. En un mundo tan cambiante como el de las accisas o impuestos especiales nunca resulta suficiente realizar

una exposición demasiado cercana a la legislación actual y por tanto carente de profundidad de campo. Por el contrario, se hace necesario explicar, en la medida de lo posible, cómo van a desarrollarse previsiblemente los principales temas que atañen a estos tributos. Bien es verdad que la tarea, en principio aparentemente compleja, viene facilitada por el hecho de la existencia de grandes foros internacionales en los que se debaten cuestiones de máxima relevancia que afectan a las áreas en las que convergen los principales esfuerzos de los distintos gobiernos. Una de ellas, la fiscal, es fundamental, dado que del enfoque que se dé a la misma depende la obtención de mayores o menores recursos financieros y el encauzamiento indirecto de determinadas actividades o conductas que se consideran socialmente negativas.

Por poner un ejemplo de gran trascendencia, es indudable la influencia que sobre la imposición especial indirecta han ejercido las conclusiones del Convenio de Kyoto, influencia que ha llevado, en la Unión Europea, a un cambio radical en el tratamiento de las accisas que recaen sobre la energía, antes limitadas a los hidrocarburos y en la actualidad extendidas a nuevos e importantes productos, como los denominados biocarburantes, en cuyo estudio nos detendremos particularmente en determinados capítulos de este libro, así como también el carbón y al gas natural, que hasta la publicación de la Directiva 2003/96 habían estado expresamente excluidos del marco de estos tributos, y además la electricidad, regulada por primera vez en la Unión Europea por la citada norma.

Pero la influencia de factores externos como el comentado no ha alcanzado sólo al ámbito objetivo de la imposición, que como hemos visto se ha ampliado considerablemente, sino que también ha impulsado una nueva filosofía tributaria, tendente a hacer recaer la presión fiscal precisamente sobre los productos más contaminantes, y estableciendo condiciones favorables (en forma de reducciones de tipos o incluso de exenciones plenas) para los de menor impacto medioambiental.

Tal filosofía no se ha limitado a operar sobre los gravámenes «clásicos», por así llamarlos, sino que ha afectado también a otros más modernos, como el relativo a los medios de transporte, y en particular a los vehículos automóviles —para los que la tributación aún no se encuentra armonizada en la Unión Europea a pesar de existir un impuesto especial específico en la mayoría de los países miembros— cuya carga fiscal variará a nivel comunitario, si los trabajos que actualmente realiza la Comisión y que ha desembocado en una Propuesta de Directiva llegan a buen puerto, en el sentido de penalizar aquellos vehículos que producen mayor contaminación (precisamente, una vez concluida la redacción de esta obra, han sido aprobadas por el Congreso medidas internas de nuestro país conducentes a este fin, que han quedado recogidas de modo sucinto en el capítulo correspondiente).

Como se ve, no es demasiado difícil prever qué va a ocurrir en un futuro cercano: la sustitución, en el ámbito de la energía, de los tradicionales productos que hasta ahora habían sido la base de la recaudación (especialmente el gasóleo y la gasolina) por otros más limpios, como el «biodiesel» o el «bioetanol», a los que habrá de adaptarse paulatinamente la normativa tributaria, y al mismo tiempo el favorecimiento a nivel fiscal de la utilización de energías renovables y en general de sistemas que eviten la polución, tanto por lo que respecta a los impuestos que afectan a los productos energéticos como por lo que se refiere al que recae sobre los distintos medios de transporte.

Pero además, en otros ámbitos también encontramos presiones externas que pueden suponer importantes modificaciones a corto plazo en la fiscalidad, como ocurre con las directrices de la Organización Mundial de la Salud en relación con el tabaquismo, que en el aspecto práctico ya han llevado a muchos países (entre los que se incluye el nuestro) a incrementar apreciablemente el impuesto especial sobre los cigarrillos, actuación que ha recibido como respuesta una bajada o un mantenimiento generalizado de precios por parte de los fabricantes, lo que a su vez ha motivado nuevas subidas de impuestos y originado una escalada que no parece fácil que se detenga, y que se ha acelerado en los últimos años. También nos ocuparemos de esta cuestión en la presente obra, sin pasar por alto el difícil equilibrio que han de guardar hoy en día nuestras autoridades en relación con el tabaco, una importante fuente de ingresos a través del impuesto especial y al mismo tiempo una de las principales causas de graves alteraciones en la salud.

Con independencia de lo anterior, no pueden dejar de mencionarse determinadas referencias históricas que el lector encontrará a lo largo de este libro. Al respecto debe puntualizarse que la razón de su existencia no es la exponer sin más un catálogo de normas obsoletas, sino la de aclarar los motivos o fundamentos de las actuales. Profundizar en la historia de estos impuestos observando su lenta evolución ha contribuido en más de una ocasión a iluminar zonas oscuras de la vigente normativa, en relación con las cuales nuestro legislador ha dado por supuestas cuestiones que se vienen arrastrando desde el pasado y que de no interpretarse a través de la regulación precedente quedarían inexplicadas y confusas. Por tanto las referencias históricas —por otra parte de carácter breve— se han incluido únicamente con el ánimo de que el lector pueda comprender mejor cuál es la razón de ser de un determinado tributo o de algún elemento particular de éste, y en absoluto como material de relleno que solo serviría para abrumar y probar los conocimientos del autor en la materia.

Aclarado esto, no hemos de obviar el hecho de que en la redacción del presente trabajo se ha tenido que afrontar uno de los principales problemas que afloran cuando se examinan impuestos concretos y no los

temas generales sobre los que éstos se asientan: el de la gran movilidad de las reglas tributarias, que, como toda persona mínimamente avezada en materia tributaria conoce, es una especie de trampa permanente y amenazante para quienes se dedican a este tipo de análisis. Por ello, siempre que ha sido factible se ha evitado conscientemente descender al detalle de las normas reglamentarias, ya que la experiencia indica que éstas pueden ser objeto de profundas modificaciones en periodos muy cortos, y se ha intentado limitar el estudio a los aspectos más intemporales y genéricos de estos impuestos, tratando sobre todo de las cuestiones esenciales y procurando dejar a un lado temas más accesorios que poco podrían aportar al lector, dado que están permanentemente sometidos a los vaivenes de las circunstancias políticas y económicas. Ello no quiere decir que sobre determinadas materias que aquí se tratan no vayan a producirse cambios normativos en un tiempo más o menos corto. Frente a tales cambios no puede darse garantía alguna, pero al menos sí asegurarse al estudioso que los asuntos más importantes contemplados en este libro no van a ser objeto de grandes modificaciones de fondo en el futuro, y que en consecuencia, mediante la lectura de los diferentes capítulos que siguen a esta introducción podrá hacerse una idea clara de cuáles son las estructuras básicas en las que se sostienen los gravámenes especiales, tanto los de «fabricación» como aquellos que no tienen este carácter.

No está de más añadir que con vistas a la mayor claridad expositiva posible, algo que se ha tenido muy presente a la hora de fijar la sistemática de esta obra, se han analizado los tributos que nos conciernen de acuerdo con los distintos grupos «naturales» de los mismos: el relativo al alcohol y a la totalidad de las bebidas alcohólicas (bebidas derivadas, cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios) y el que comprende la energía (hidrocarburos, carbón y electricidad). Además de los anteriores se examinan en el presente trabajo el impuesto especial sobre las distintas labores del tabaco y el que atañe a los distintos medios de transporte (vehículos automóviles, embarcaciones y aeronaves).

El método seguido ha sido el de exponer en primer lugar las bases del tratamiento global, a nivel tanto comunitario como nacional, de un determinado grupo de tributos, explicando el sentido de las Directivas que les afectan, así como el de la normativa interna aplicable a todos ellos, para abordar a continuación el estudio concreto de cada uno de los gravámenes, de tal manera que quien tenga interés pueda hacerse una idea tanto de las principales cuestiones que afectan al conjunto como de las que inciden específicamente en los distintos impuestos que forman parte de éste.

Con ello no se pretende otra cosa que hacer asequibles al lector unos tributos cuya compleja regulación presenta habitualmente dificultades que durante mucho tiempo han venido obstaculizado el acercamiento a los mismos.