

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, ANTONIO, «FISCALIDAD DE LOS PRODUCTOS SOMETIDOS A IMPUESTOS ESPECIALES», EDITORIAL ARANZADI, PAMPLONA, 2016, 530 PP.*

FERNANDO CASANA MERINO **

Nos remite Antonio Fernández de Buján y Arranz esta voluminosa obra (530 páginas) cuya recensión ha tenido la amabilidad de solicitarnos. El libro tiene su origen en una tesis doctoral dirigida por el Profesor Ramón Falcón y Tella, y defendida en 2015 ante un Tribunal en el que tuve el honor de participar. En la obra se tratan de forma extensa y minuciosa los regímenes legales a los que puede sujetarse la circulación de los productos objeto de los Impuestos Especiales (en adelante IIEE), fundamentalmente, la circulación en régimen suspensivo y fuera de dicho régimen cuando se trata de circulación intracomunitaria, y la importación.

El libro comienza con unas consideraciones generales sobre el régimen especial al que está sometida la circulación y comercio de los productos objeto de los IIEE. Cabe destacar en este punto dos cuestiones. En primer lugar, que los productos sujetos a los IIEE pueden circular por la Unión Europea (en adelante UE) y en el ámbito interno con arreglo a un régimen especial llamado «suspensivo». Mientras el régimen suspensivo está vigente, aunque se ha realizado el hecho imponible, no se produce el devengo del impuesto. En segundo lugar, que se trata de productos cuya circulación está intervenida, determinando la Administración Tributaria los lugares habilitados para su fabricación y almacenamiento, así como la documentación que debe acompañar cualquier movimiento del producto sujeto al impuesto (documento administrativo electrónico y documento simplificado de acompañamiento). Por tanto, la circulación de los productos objeto de los IIEE, tanto en el ámbito comunitario como interno, ha de estar amparada por los documentos de circulación. La circulación sin documento o con un documento erróneo o inexacto puede dar lugar a distintas infracciones tributarias específicas de los IIEE.

* Fecha de recepción: 24 de agosto de 2016.

Fecha de aceptación: 21 de septiembre de 2016.

** Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (acreditado para Catedrático de Universidad). Universidad de Córdoba. Correo electrónico: dp1camef@uco.es.

El régimen suspensivo, aplicable a la mayoría de las transacciones intracomunitarias sujetas a los IIEE, supone que los productos circulan por la UE sin necesidad de satisfacer el Impuesto Especial (en adelante IE), pues el devengo no se produce hasta un momento posterior designado con el término de «ultimación del régimen suspensivo». En algunos casos, el régimen suspensivo es de aplicación obligatoria, como en la fabricación (que puede realizarse en fábricas o en depósitos fiscales), concepto que incluye no solo la obtención de un nuevo producto a partir de otro, sino también la transformación y almacenaje. Destaca también en este capítulo dedicado a las consideraciones generales, el análisis que realiza el autor de los supuestos de no sujeción y de exención que, como se apunta en el libro, en los IIEE no cabe considerar como casos excepcionales, sino como normas que ayudan a la mejor delimitación del hecho imponible. En efecto, la configuración del hecho imponible de los IIEE mediante una única definición resultaría poco precisa dada la complejidad de supuestos de hecho que abarca. Quizá uno de los aspectos más interesantes de los supuestos no sujetos, sea es el de las pérdidas o mermas sufridas en el proceso de fabricación o transporte del producto. Entre otros casos, cuando las mermas no superaran los porcentajes reglamentarios están excluidas de tributación, siendo configuradas como un supuesto de no sujeción. El tratamiento de las mermas ocasiona con frecuencia conflictos entre la Administración y el contribuyente, pues los porcentajes que fija el Reglamento de IIEE se refieren en muchos casos a datos técnicos que son susceptibles de valoración y de interpretación (como el rendimiento teórico del producto).

Los capítulos II y III de la obra se destinan al análisis en profundidad del régimen suspensivo aplicable a la circulación intracomunitaria y de los documentos de acompañamiento de la mercancía sujeta a dicho régimen. Como ya hemos explicado, la característica esencial del régimen suspensivo reside en que aunque se ha realizado el hecho imponible (la fabricación o la importación), el devengo del IE está en suspenso hasta que se termina dicho régimen con la puesta a consumo del producto. Circulan por el ámbito comunitario (interno o entre Estados de la UE) en régimen suspensivo los productos objeto de los IIEE que habiendo sido fabricados o transformados, salgan de la fábrica o depósito fiscal con alguno de los siguientes destinos:

1º) Los destinados directamente a otra fábrica o depósito fiscal situada en el mismo Estado o en un Estado diferente dentro del ámbito comunitario. El devengo se produce en el momento de la salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal de destino. El titular de una fábrica o depósito fiscal es un *depositario autorizado*.

2º) Los destinados a un operador o *destinatario registrado*. El *destinatario registrado* es aquella persona autorizada a recibir habitualmente o con carácter ocasional, los productos procedentes de una fábrica o depósito fiscal situada en el mismo o en otro Estado miembro. Si el *destinatario registrado* recibe productos habitualmente (no es un destinatario ocasional), será titular de un *depósito de recepción* (distinto de depósito fiscal, que está a cargo de un *depositario autorizado*). Se entiende por *depósito de recepción* el establecimiento del que es titular un *destinatario registrado* con carácter habitual, y, en el que, en virtud de la

autorización concedida, pueden recibirse y almacenarse productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otros Estados miembros. En el *depósito de recepción* no se puede ni fabricar ni transformar, solo almacenar y expedir. Si el *destinatario registrado* solo ha sido autorizado para recibir a título ocasional una determinada expedición de los productos objeto de los IIEE procedentes de otro Estado miembro, no será necesariamente titular de un *depósito de recepción*.

La ultimación del régimen suspensivo, y el devengo, en el caso de que exista (entre otros supuestos, si el producto está exento o no sujeto, no hay devengo), se producen en el momento de la recepción de los productos por el *destinatario registrado*. Por tanto, si los productos están en poder de un *destinatario registrado*, ya sea habitual u ocasional, no pueden permanecer en régimen suspensivo (sin pagar el IE), pues este régimen se ha ultimado con su recepción por el *destinatario registrado*. Como en cualquier operación intracomunitaria en régimen suspensivo, el IE se devenga en destino, y se exige el IE que corresponda al Estado en que está establecido el *destinatario registrado*. El pago del impuesto está asegurado desde la salida de fábrica del producto, pues el *destinatario registrado* es una persona o empresa que cumple determinadas condiciones de solvencia, y que tiene que prestar una garantía de pago del IE en el Estado de destino del producto.

3º) Los productos que circulan desde el establecimiento del que es titular un *depositario autorizado* (titular de *fábrica o depósito fiscal*) con alguno de los siguientes destinos: a) Un destino fuera de la Unión Europea. b) Un destino exento. En este caso, los productos tienen que tener como destino un Estado miembro distinto del de la sede de la empresa favorecida por la exención. c) Un lugar de entrega directa.

Para que un lugar pueda ser objeto de una entrega directa ha de haber sido previamente autorizado por las autoridades de destino, y designado como lugar de puesta a consumo por el *depositario autorizado* (titular de *fábrica o depósito fiscal*), o por el *destinatario registrado* en ese Estado miembro. La entrega del producto se produce en un lugar distinto de la fábrica, depósito fiscal o depósito de recepción, y este lugar tiene que ser autorizado por la oficina gestora del destinatario. Igual que en el caso anterior, el devengo se produce en el momento de la recepción de los productos. Por tanto, cuando hay una entrega directa, la ultimación del régimen suspensivo se produce cuando tiene lugar la entrega del producto en el país de destino y en el lugar designado por el titular de la fábrica o depósito fiscal (*depositario autorizado*) o por el *destinatario registrado*, y autorizado por la oficina gestora del destinatario. El IE que se aplica es el correspondiente al Estado en que se realiza la entrega.

4º) Circulan por la UE en régimen suspensivo los productos objeto de los IIEE que sean importados y que tengan un destino al que resulte aplicable el régimen de suspensión. El régimen suspensivo se aplica desde el lugar de la importación hasta que el producto es recibido en cualquiera de los lugares específicamente autorizados para recibir productos en régimen suspensivo de acuerdo con los puntos anteriores. Por tanto, se aplica el régimen suspensivo a las mercancías importadas desde que son despachadas a libre práctica,

siempre que estén destinadas a una fábrica o depósito fiscal, a un destinatario registrado, a un destino fuera de la Unión Europea, a un destino exento, o a un lugar de entrega directa.

En todos los casos en los que los productos circulan por la UE en régimen suspensivo, la ultimación del mismo se produce en el lugar de destino. La ultimación del régimen suspensivo suele ir acompañada del devengo del IE, que coincide con el momento de la salida a consumo del producto. No obstante, existen algunos casos en los que el régimen suspensivo se ultima y no hay devengo. Entre otros supuestos, cuando los productos han circulado por la UE y se destinan a la exportación, cuando en la fabricación o transporte se computan mermas no sujetas, o cuando se realiza una entrega exenta, a pesar de que el régimen suspensivo se ha ultimado y extinguido, no se produce el devengo del IE.

El capítulo IV de la obra está dedicado a la circulación de los productos objeto de los IIEE fuera del régimen suspensivo. Si no se da ninguno de los supuestos en los que es posible aplicar el régimen suspensivo, se producen dos devengos. Se devenga el IE en el país en que se ultima el proceso de fabricación en el momento de la salida de la fábrica o depósito fiscal, y en el país en el que se produce la recepción del producto en el momento de su puesta a consumo. Para que la aplicación del IE no altere el principio de neutralidad fiscal, y para que siga recayendo sobre el consumo, el impuesto satisfecho en el momento de la salida de fábrica será devuelto siempre que se acredite que el IE se ha declarado y pagado en el país de recepción. Si no se admitiera esta devolución, el impuesto alteraría artificialmente el precio del producto, y dejaría de ser neutral. Además, se estaría vulnerando la prohibición de tributos internos discriminatorios establecida en el Tratado de Funcionamiento de la UE, pues los productos procedentes de otro país comunitario serían gravados dos veces, mientras que los fabricados en el interior o los importados soportarían un único gravamen. Salvo irregularidades, todo el proceso de fabricación en la UE se realiza en régimen suspensivo. Por tanto, la devolución del impuesto satisfecho en origen solo se aplica al producto que circula por la Comunidad totalmente terminado.

Como regla general, cuando no se aplique el régimen suspensivo en la circulación intracomunitaria, el vendedor situado en el país de origen debe designar un receptor autorizado o un representante fiscal en el país de destino. El receptor autorizado o el representante fiscal son personas controladas e identificadas, deben prestar garantía, y responder del pago del IE en el país de destino. La dificultad que supone para una empresa vendedora encontrar personas que se responsabilicen del pago en el país de destino, unida al coste de gestión que conlleva tramitar la devolución del IE pagado en el Estado de origen, hace que la mayoría del comercio intracomunitario se realice aplicando alguno de los supuestos que permiten la utilización del régimen suspensivo. A diferencia de lo que ocurre en la circulación intracomunitaria sin régimen suspensivo, en el ámbito interno de cada Estado, el IE se devenga una única vez y en origen a la salida de fábrica, por lo que no es necesario controlar que el receptor o su representante cumplen con sus obligaciones en destino (pues no se debe nada y no hay que devolver nada). Esta diferencia de comportamiento entre la circulación interna y comunitaria determina que, como se explica en el libro, en el ámbito interno, la

mayoría de las operaciones se realicen fuera del régimen suspensivo, mientras que el ámbito intracomunitario priman las operaciones realizadas con sujeción a dicho régimen.

La circulación fuera del régimen suspensivo se aplica a los siguientes casos:

1º) A los productos que son enviados o transportados por el vendedor o a cargo del mismo (se llaman *ventas a distancia*). El comprador puede ser cualquier persona del Estado miembro de destino, incluso un particular que no actúe con fines comerciales. Ejemplo típico de estos casos, y que es citado en el libro, es el de la adquisición por particulares de alcohol mediante catálogo, o el de la venta por un minorista (no es ni *depositario autorizado* ni *destinatario registrado*) que transporta directamente y a su cargo el *brandy* desde Jerez hasta Londres para venderlo allí. En las *ventas a distancia* se produce un doble devengo: en el país de origen (sujeto pasivo el vendedor), y en el Estado miembro de destino cuando la mercancía se entrega al destinatario (sujeto pasivo el destinatario, y sustituto el representante fiscal en destino del vendedor). En el sistema de *ventas a distancia*, el vendedor tiene que buscar y designar un representante fiscal en el país de destino que garantice el pago del IE en el lugar de recepción. La devolución del impuesto de origen está sujeta a unos requisitos que son los siguientes:

a) Solicitud por el representante fiscal del vendedor en la oficina gestora del país de destino, de una *autorización de recepción* por cada operación.

b) Presentación en el país de recepción y por el representante fiscal del vendedor, de una garantía que asegure el pago de las cuotas que se devenguen en el país de destino.

c) Justificación del pago del IE en origen y en destino. La justificación del pago en destino se acredita mediante un ejemplar de la *autorización de recepción* en la que consta el pago del IE, así como la legitimación del representante fiscal que ha intervenido en la operación. Cuando los productos se envíen desde una fábrica o depósito fiscal, puede que el impuesto de origen no tenga que ingresarse, pues hay previsto un procedimiento simplificado de compensación automática.

d) El empresario vendedor tiene que presentar trimestralmente en la oficina gestora que corresponda al establecimiento desde el que se efectúan los envíos (la de origen o expedición) la solicitud de devolución del impuesto de origen. Una vez comprobada toda la documentación, y especialmente previa comprobación de la *autorización de recepción*, la oficina de origen resolverá acordando la devolución del IE.

2º) Las expediciones con destino a un *receptor autorizado* (se llaman *envíos garantizados*). En este caso, los productos no son transportados directamente o indirectamente por el vendedor o a cargo de este. El transporte lo realiza el *receptor autorizado*, que tiene que ser empresario. Se entiende por *receptor autorizado*, la persona autorizada a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de productos objeto de los IIEE de fabricación procedentes de otro Estado miembro en el que ya se ha producido el devengo del Impuesto (art. 4.25 Ley 39/1992). Los productos salen del Estado de origen con el impuesto

ya devengado, y vuelve a devengarse de nuevo el IE (esta vez el IE del Estado de destino) cuando los recibe el *receptor autorizado*. La devolución del impuesto de origen está sujeta a unos requisitos que son los siguientes:

a) Solicitud de autorización de recepción por el *receptor autorizado* para recibir los productos, que deben provenir de un solo proveedor.

b) Garantía prestada en el país de recepción por el *receptor autorizado* de que van a pagarse las cuotas que se devenguen en destino.

c) Justificación del pago del IE en origen y en destino. El pago en origen se hace constar en un documento simplificado de acompañamiento administrativo o, en su caso, comercial, que será expedido por el empresario que efectúe el envío en el país de origen. Cuando los productos se envíen desde una fábrica o depósito fiscal, puede que el impuesto de origen no tenga que ingresarse, pues hay previsto un procedimiento simplificado de compensación automática. El pago en destino también se hace constar por el *receptor autorizado* en el documento simplificado de acompañamiento.

d) El expedidor del producto tiene que presentar en la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se ha efectuado la entrega (la de origen) una solicitud de devolución justificando el pago del impuesto en destino mediante el documento simplificado de acompañamiento.

Los capítulos V, VI, VII y VIII de la obra se destinan a analizar la circulación y tenencia por particulares de productos adquiridos en otro Estado miembro, a las irregularidades en la circulación intracomunitaria, a los requisitos para obtener la devolución de los IIEE, y a los controles documentales. En los supuestos en que los productos objeto de los IIEE sean adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades (no se pueden destinar a fines comerciales), se quiebra el principio de gravamen en destino aplicable con carácter general en los IIEE. En este régimen de viajeros, las compras de los productos objeto de los IIEE (que se corresponden con las del régimen de viajeros en el IVA) y su circulación, no están sujetas a control documental. En el régimen de viajeros de los IIEE se aplica el principio de tributación en origen, con aplicación de los tipos impositivos que corresponden al país en el que se realiza la compra. Como se explica en el libro, este sistema ha favorecido la proliferación de establecimientos de venta de alcohol, tabaco, gasolina y gasóleo en localidades fronterizas con la finalidad de atraer a los compradores de un país vecino en el que se aplican tipos impositivos más altos.

Las irregularidades en la circulación intracomunitaria, que son analizadas en el capítulo VI, se aplican cuando los productos objeto de los IIEE de fabricación no son recibidos por su destinatario en la UE, o no la abandonan efectivamente si están destinados a la exportación. En el libro se citan algunos ejemplos ilustrativos de estos supuestos de irregularidad: no registrar la entrada de la mercancía en depósito, no anotar las expediciones recibidas en el «libro de Almacén», tener un depósito no conocido por la Administración Tributaria, la

falsedad en los sellos si el documento de acompañamiento tiene formato papel, la simulación contractual, entre otros supuestos. El efecto fundamental que se deriva de una situación en la que se produce cualquiera de estas irregularidades consiste en que el IE es exigible y se devenga en el lugar en el que se comete la irregularidad. Si no es posible determinar el Estado miembro en que se ha producido la irregularidad, el IE se devenga en el Estado en que la irregularidad sea comprobada, y si los productos llegan a su destino no habiéndose detectado ninguna irregularidad y esta se descubre posteriormente, se entiende que la irregularidad se ha cometido en el Estado de expedición de los productos, devengándose el IE que corresponda a este Estado.

Los procedimientos de devolución de las cuotas satisfechas son analizados en el capítulo VII, con excepción de las devoluciones aplicables a la circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo, que se estudian en el capítulo IV, y a las que ya nos hemos referido. Las devoluciones tienen un plazo máximo de resolución de seis meses con especialidades de cómputo según el tipo de producto y su destino. El capítulo VIII de la obra se dedica a los controles exigibles a las personas y empresas que intervienen en el comercio de los productos objeto de los IIEE, que son de libre establecimiento por cada Estado, pues la Directiva 2008/118/CE dice que las garantías solo son obligatorias en materia de circulación, siendo opcionales para la producción, transformación y tenencia de los productos. La normativa española exige prestar garantía para ser inscrito en el registro territorial correspondiente por parte de los fabricantes, los titulares de depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados, los expedidores registrados, y los representantes fiscales. El control se extiende también a la comprobación de los registros contables y al recuento de las sustancias utilizadas en los procesos de fabricación y transformación.

El capítulo IX del libro está dedicado a las infracciones y sanciones, que se caracterizan por su dureza si las comparamos con las aplicables con carácter general en el ámbito tributario. Las sanciones en los IIEE se rigen, además de por lo dispuesto en la LGT, por las disposiciones contenidas en su normativa específica. Las infracciones pueden ser graves o leves. Son infracciones graves:

1º) La fabricación e importación de los productos gravados con incumplimiento de la normativa.

2º) La circulación y tenencia con fines comerciales de los productos gravados, cuando debiendo estar amparadas en un «documento administrativo electrónico», este carezca de código administrativo de referencia asignado por las autoridades competentes y el expedidor.

La sanción pecuniaria, en los casos de infracción grave es del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían al hecho imponible realizado o presuntamente realizado (con un mínimo de 1200 euros). Se presume realizado el hecho imponible de los IIEE cuando se descubran irregularidades en la circulación, o cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos exentos o con tipo reducido. Esta sanción se incrementará en un 25 por 100

cuando el infractor hubiera sido sancionado por resolución firme en vía administrativa, y dentro de los dos años anteriores por una infracción del mismo tipo. Las cuotas pueden incrementarse en otro 25% cuando la infracción se cometa mediante quebrantamiento de las normas de control. En la práctica, las sanciones en los IIEE resultan ser cuantitativamente muy fuertes, pues los tipos impositivos que se manejan son altísimos. Los tipos aplicables en algunos alcoholes representan más de un 1000 por 100 del precio del producto, los del tabaco rondan el 500 por 100 del precio de venta, los de la gasolina alcanzan el 32 por 100, y los del gasóleo el 26 por 100 del precio. Con estos tipos, una sanción del 100 por 100 de la cuota, en muchos casos supera con creces lo que una empresa ha podido obtener durante varios años como ingresos y ventas.

Tampoco son desdeñables desde el punto de vista de su cuantía las infracciones tributarias leves. Se considera infracción tributaria leve la circulación de los productos gravados con fines comerciales sin ir acompañada de los documentos establecidos reglamentariamente, cuando no constituya infracción grave. La infracción leve se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 euros. Dados los elevados tipos impositivos que se manejan, que en muchos casos superan el 100 por 100 del precio del producto, una sanción del 10 por 100 de la cuota puede tener como consecuencia que la multa a pagar sea muy elevada.

Además de las sanciones pecuniarias, la Administración Tributaria puede imponer sanciones accesorias. Son las siguientes:

1º) Cierre temporal del establecimiento por seis meses.

2º) Cierre definitivo del establecimiento, si hay reincidencia específica y ya se impuso un cierre temporal.

3º) Precintado de las instalaciones, por seis meses, o incautación definitiva de los aparatos de venta automática si hay reincidencia específica dentro de los dos años anteriores.

En el capítulo X del libro se exponen con amplitud diversas reflexiones relativas a la posible eficacia extrafiscal de los IIEE, comparándolos con tributos que se consideran tradicionalmente como de carácter medioambiental. Destaca en este capítulo el análisis que se realiza del Impuesto sobre la Electricidad, que desde el 1 de enero de 2015 ha dejado de ser un impuesto especial de fabricación. No resulta sorprendente este cambio normativo, pues como acertadamente afirma el autor del libro, poco tiene que ver el Impuesto sobre la Electricidad con el gravamen sobre alcoholes, tabaco o hidrocarburos, salvo que la electricidad también es producida en fábricas.

En la actualidad, está sujeto al Impuesto sobre la Electricidad:

a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de la electricidad generada por ellos mismos.

En el supuesto a), el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación. No hay devengo a la salida de fábrica, sino cuando se emite la factura y resulta exigible el precio. En el supuesto b), el devengo se produce en el momento del autoconsumo. No se grava ni la adquisición intracomunitaria de electricidad (que sí está gravada por el IVA), ni la importación (solo gravada por el arancel comunitario o derecho de importación). En la circulación intracomunitaria de electricidad debe tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre con los demás IIEE, en la UE no existe armonización del Impuesto sobre la Electricidad. Por tanto, cuando se transfiere electricidad de un Estado comunitario a otro y de forma comercial, en el país de destino, además de devengarse el IVA como adquisición intracomunitaria, puede que exista un impuesto que grave la adquisición de dicho producto, a lo que hay que añadir el Impuesto sobre la Electricidad exigible en el país de origen, y todo ello sin que esté regulada la devolución de los posibles gravámenes sobre la electricidad en origen y en destino. El Impuesto sobre la Electricidad no está armonizado por la Directiva de 2008/118/CE, por lo que entiendo que cuando la electricidad es adquirida comprándola a otro país comunitario, se grava su suministro y consumo en España, sin excluir que pueda existir otro impuesto similar en el país de origen. La situación es completamente distinta en relación con el IVA, que sí está armonizado, produciéndose un único devengo de la electricidad gravada por el IVA en el país de destino como adquisición intracomunitaria, y estando exenta la entrega de electricidad en el país de origen. En relación con las ventas de electricidad por parte de una empresa española a otro país comunitario, la Administración Tributaria española no ingresa nada por el Impuesto sobre la Electricidad, lo mismo que tampoco por la electricidad importada, que solo será gravada cuando sea distribuida (sí es gravada por el IVA sobre la importación y por el impuesto aduanero sobre la importación).

En el capítulo XI de la obra se analiza el régimen suspensivo aplicable a los productos objeto de los IIEE en el IVA, poniéndolo en relación con el régimen suspensivo de dichos productos en los IIEE de fabricación. En especial, se analiza el régimen de depósito distinto del aduanero, que es un régimen suspensivo propio del IVA, aunque inseparable del régimen aplicable al producto importado en los impuestos aduaneros. El régimen de depósito distinto del aduanero se aplica a los derechos de importación y al IVA cuando las mercancías importadas están excluidas del régimen de depósito aduanero. La exclusión del régimen de depósito aduanero puede producirse bien por ser mercancías importadas que se han despachado a libre práctica (han pagado ya el arancel y no tiene sentido constituir un depósito aduanero), bien por ser mercancías de importación intracomunitaria, pero que por tratarse de bienes que proceden de un Territorio Aduanero de la Unión que no pertenece al territorio de aplicación del IVA, no pueden quedar sujetos al régimen suspensivo de depósito aduanero. El depósito distinto del aduanero es un almacén fiscal debidamente autorizado por las autoridades españolas. Las mercancías que se vinculan a este depósito pueden re-

tirarse de la aduana, una vez despachadas a libre práctica, sin pagar el IVA ni los derechos de importación, que solo se pagan, en su caso, con la ultimación del régimen suspensivo cuando salen los productos del depósito. Mientras las mercancías se vinculan al depósito distinto del aduanero, en los IIEE se aplica el régimen suspensivo de los IIEE, aunque la causa de su aplicación es la vinculación de los productos a un régimen de depósito distinto del aduanero. Cuando la mercancía se desvincula del depósito distinto del aduanero, se devenga el impuesto aduanero que corresponda, y se devenga el IVA, pues de acuerdo con la normativa de este último impuesto, se trata de una operación asimilada a la importación (se paga el IVA que no se pagó al importar y que estuvo en suspenso).

En los IIEE cuando la mercancía se vincula a un depósito distinto del aduanero, el régimen suspensivo se ultima con la desvinculación del depósito (salida del recinto). La desvinculación puede producirse sin devengo del IE (exportación), con devengo (despacho a consumo interno, o expedición al ámbito comunitario sin régimen suspensivo) o con devengo suspendido (expedición al ámbito comunitario en alguno de los supuestos en los que se aplica el régimen suspensivo a la circulación intracomunitaria de los productos objeto de los IIEE). En el ámbito de la UE, la tendencia de los últimos años ha sido restringir los bienes que pueden vincularse a un depósito distinto del aduanero, pues se trata de un régimen excepcional que permite la entrada en el territorio español de mercancía extracomunitaria sin pagar ningún impuesto (ni derechos de aduana, ni IVA, ni IIEE). Sin un férreo control sobre los recintos en los que puede constituirse un depósito distinto del aduanero, es obvio que las posibilidades de fraude son muchas.

Para terminar este comentario, las reflexiones anteriores nos llevan a afirmar nuestro convencimiento de que en las operaciones de importación la estructura del IVA, la de los IIEE, y la de los derechos de importación tienen muchos puntos en común. Es más, hay casos en los que la entrada de bienes en el Territorio Aduanero Comunitario está comandada por unos principios, y estos son, por orden de general a especial, los de los impuestos aduaneros, los del IVA comunitario, y los de los IIEE armonizados. En repetidas ocasiones se ha ocupado la doctrina de la insuficiencia que tienen los impuestos y otros gravámenes aduaneros para sostener el presupuesto comunitario. Parece que existe acuerdo general en que la solución no es aumentar los recursos que proceden del PIB de los Estados o del porcentaje que percibe la UE sobre el IVA de cada Estado. Lo que se recauda por estos dos últimos sistemas de contribución no es percibido por los ciudadanos como forma de financiación de las instituciones comunitarias, lo que incrementa el indeseable alejamiento entre la UE y los ciudadanos comunitarios. Además, desde el punto de vista de la justicia tributaria, estos dos sistemas contributivos no tienen relación alguna con la capacidad económica de los contribuyentes, cuando no pueden calificarse de regresivos. Una de las soluciones que ha aportado la doctrina con la finalidad de paliar la situación actual, y a la que se refiere el autor en el libro, es convertir uno de los IIEE en un impuesto comunitario. Si esta posibilidad fuera implantada en la práctica, lo que nos parece una buena solución, solo podría afectar a los IIEE que gravan las importaciones y que tienen una estructura

similar a la de los impuestos aduaneros. Además sería necesaria la unificación a nivel comunitario de los tipos impositivos, y que el nuevo impuesto afecte a productos que tengan un consumo similar en los distintos Estados de la UE. No parece que se pueda convertir en impuesto comunitario la imposición sobre alcoholes, con consumos muy dispares en la cerveza y el vino en el norte y sur de la UE. Tampoco la imposición sobre el tabaco resulta útil en este sentido, pues hay países con un consumo muy alto, y otros en los que no se fuma prácticamente nada. Por exclusión, son los IIEE sobre hidrocarburos, y en especial, los que gravan los combustibles, los que por sus características pueden ser transformados en recursos comunitarios. Su estructura y forma de gestión no es muy distinta a la de los impuestos aduaneros (salvo en el plazo de prescripción), y su consumo está generalizado en todos los países comunitarios.

Para terminar, el libro de Antonio Fernández de Buján y Arranz es una obra ambiciosa y compleja, pero que supera en sus resultados cualquier juicio que con carácter inicial pueda hacer el lector al leer su título. A pesar de la complejidad del tema tratado, el autor analiza con rigor y claridad los múltiples supuestos a que da lugar la aplicación de los IIEE de fabricación. El resultado es un trabajo profundo y completo, que está llamado a representar un lugar destacado entre los estudios en materia de IIEE de fabricación.