

**Fernández de Buján y Arranz, A.,**  
*Fiscalidad de los productos sometidos a impuestos especiales,*  
**ThomsonReuters-Aranzadi, Pamplona, 2016 (530 pp.)**

**Juan Calvo Vérguez**  
*Universidad de Extremadura*

Sin lugar a dudas los Impuestos Especiales constituyen uno de los principales pilares de nuestro sistema tributario. Cualquier propuesta que se pretenda realizar relativa a una reforma fiscal en nuestro país ha de tener siempre presente la especial trascendencia que adquieren los Impuestos Especiales de Fabricación. En este sentido se ha de reconocer que las últimas reformas fiscales acometidas al efecto han conducido a una elevación de la presión fiscal existente en el ámbito de estos tributos. Así, por ejemplo, el peso de los impuestos sobre el precio de venta al público de la gasolina y del gasóleo es en la actualidad dentro de nuestro país del 59% y del 55%, respectivamente. Estas cifras, que parecen muy elevadas, se encuentran sin embargo alejadas del resto de países de la Unión Europea, donde la media se sitúa en el 69% y en el 63%, diez y ocho puntos más respectivamente. Esta diferencia en el peso de la fiscalidad es la que, en buena medida, explica una contradicción en el mercado de los carburantes en España. El precio de gasolina y gasóleo es de los más caros en Europa antes de impuestos y de los más baratos en el precio de venta al público<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Si se nos permite ahondar en esta cuestión, durante la semana del 21 de marzo de 2016, por ejemplo, el precio de la gasolina y del gasóleo antes de impuestos en España fue de 0,46 y 0,44 euros por litro. En el caso de la gasolina, se trataba de la tercera más cara entre los veintiocho países de la Unión Europea, solo por detrás de Dinamarca y Bélgica, mientras que en el gasóleo era la novena más cara. Aquí computaban el coste de la gasolina, el coste de distribución y el margen bruto mayorista. En cambio, analizando los precios con impuestos, España figuraba como el noveno país con los precios más bajos en el caso de la gasolina, con un precio de 1,116 euros por litros, y la tercera nación más económica en cuanto al gasóleo, con un precio de 0,977 euros.

Por lo que respecta al Impuesto Especial sobre el Tabaco, la recaudación procedente del citado Impuesto Especial (sin contar el IVA) contribuye en la actualidad con el 35% de todos los Impuestos Especiales recaudados. Ello representa el equivalente al 68% de los ingresos que se obtienen por este mismo concepto con los hidrocarburos y 6,6 veces lo que se recauda con la cerveza y las bebidas alcohólicas de alta graduación. El tabaco soporta en España una carga fiscal del 77%, muy por encima del 47% que grava los hidrocarburos, del 43% que pesa sobre el alcohol o del 21% de la electricidad.

Desde hace ya algún tiempo viene poniéndose de manifiesto la necesidad de introducir diversas reformas en la operatividad de los Impuestos Especiales de Fabricación. Algunas de ellas ya se han acometido, como sucede con la introducida en el ámbito del Impuesto sobre la Electricidad. Otras están pendientes de llevarse a cabo. A tal efecto no está de más recordar que impuestos tales como los aplicables sobre el tabaco o sobre el alcohol tienen una doble justificación. En primer lugar, estos impuestos suelen fundamentarse en la necesidad de corregir los efectos externos negativos derivados del consumo de estos productos, efectos que no se recogen en los precios de los mismos. Así, el gravamen tiene por finalidad restringir su consumo y hacer que recaiga un parte del coste social del mismo en los consumidores. En segundo término, su justificación puede encontrarse también en los criterios de imposición óptima, según los cuales deberían gravarse en mayor medida los bienes de demanda más rígida. Dicha regla de imposición óptima conduce además a que la tributación sobre los distintos tipos de tabaco y de bebidas alcohólicas sea uniforme para evitar los efectos de sustitución entre ellos, que pueden llegar a ser considerables.

Por desgracia para el desarrollo de nuestra disciplina, no abundan en la actualidad trabajos de investigación rigurosos que acometan el estudio de los Impuestos Especiales. Debido precisamente a ello es siempre un motivo de satisfacción encontrar estudios como el que nos ofrece Antonio Fernández de Buján y Arranz, Abogado del Despacho Garrigues y Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, titulado "Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales". La obra, publicada en la Editorial Thomson-Reuters-Aranzadi, cuenta además con un magnífico Prólogo del Profesor Ramón Falcón.

La obra del Profesor Fernández de Buján se inicia con unas consideraciones generales dentro de las cuales se analizan importantes

cuestiones que el lector debe tener presente a la hora de adentrarse en el estudio de los Impuestos Especiales, tales como su naturaleza y régimen jurídico. Dentro de este último se presta una especial atención, como no puede ser de otra manera, al régimen suspensivo aplicable en el ámbito de los citados impuestos y, en particular, a materias siempre de interés como las relativas a la fabricación dentro del territorio de la Comunidad, los supuestos de no sujeción y de exención, las salidas de fábrica o depósito fiscal sin devengo del gravamen, la aplicación del mecanismo de la repercusión (destacando a tal efecto la no procedencia de esta última respecto de aquellas cuotas resultantes de liquidaciones giradas a resultas del levantamiento de actas de inspección), el régimen de la circulación intracomunitaria, el papel de las oficinas gestoras y la problemática práctica que, en ocasiones, plantean tanto el Código de Actividad y Establecimiento (CAE) como el llamado Código Administrativo de Referencia (ARC). Estas consideraciones generales se cierran con un estudio de las cuestiones referentes a la inscripción en el Registro territorial y a la operatividad de los establecimientos que desarrollan su actividad con productos sometidos a gravamen.

En todo caso el régimen suspensivo continua siendo objeto de un minucioso estudio por parte del Profesor Fernández de Buján en los Capítulos II y III de la Monografía, dedicados respectivamente a la circulación en régimen suspensivo de los productos sometidos a gravamen y a la ultimación del citado régimen, tanto en aquellos casos en los que se origina el devengo del Impuesto (ya sea a resultas de la salida de los productos a consumo o de la producción de mermas no autorizadas derivadas de pérdidas acaecidas en la circulación o bien dentro de las fábricas o depósitos fiscales), como en aquellos otros supuestos en los que no se produce el citado devengo. En este último caso el autor analiza con gran precisión y minuciosidad las múltiples circunstancias susceptibles de llegar a producir dicha situación, dentro de las cuales destacan las motivadas por mermas no autorizadas, operaciones de exportación, llegadas a destino en otro Estado miembro o las entregas producidas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, por citar las más relevantes.

El Capítulo IV de la presente obra se centra en el estudio del régimen de circulación efectuada fuera del régimen suspensivo de los Impuestos Especiales. Se trata ciertamente de una materia que, todavía a día de hoy, continua siendo del máximo interés, como lo pone de manifiesto la prolija doctrina administrativa y jurisprudencial (tan-

to de nuestros tribunales de justicia como del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea) surgida en relación con operaciones tales como los envíos garantizados o las ventas a distancia. Sin embargo el autor no centra únicamente su estudio en dichas actuaciones, extendiendo por el contrario el mismo igualmente a los supuestos (no menos relevantes) de reintroducción en fábrica o depósito fiscal, cambios de destino o circulación sin el documento correspondiente. El análisis del régimen de la circulación de los productos objeto de Impuestos Especiales se cierra en los Capítulos V y VI de la Monografía con el estudio de la circulación y tenencia por particulares de productos objeto de gravamen adquiridos en otro Estado miembro y de las distintas irregularidades susceptibles de llegar a producirse en el ámbito de la circulación intracomunitaria, respectivamente.

De cualquier manera en el Capítulo X de la obra el Profesor Fernández de Buján vuelve a retomar el estudio de todas estas cuestiones proyectando las mismas sobre los principales Impuestos Especiales de Fabricación (Hidrocarburos, Alcohol, Tabaco) así como sobre el nuevo Impuesto sobre la Electricidad, atendiendo en particular a su nuevo régimen jurídico operativo con efectos desde el 1 de enero de 2015. Recuérdese que, tras la reforma introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, el citado gravamen dejó de configurarse como un impuesto sobre la fabricación para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Sin lugar a dudas el carácter prolijo y minucioso que el Prof. Fernández de Buján confiere al estudio de las múltiples situaciones conflictivas analizadas viene a poner de manifiesto el extraordinario dominio de la práctica profesional adquirido por el autor en su condición de abogado. Son además dignas de elogio y muy interesantes las reflexiones incluidas en el citado Capítulo X respecto del papel que han de desempeñar los Impuestos Especiales en una futura y necesaria Reforma Fiscal Verde.

El estudio de la materia referida propiamente a los Impuestos Especiales se concluye en los Capítulos VII a IX de la obra, a través de los cuales se desarrolla el análisis de la gestión del Impuesto (cuestión siempre relevante a tenor de los procedimientos de devolución previstos al efecto), del régimen de controles aplicable (con especial atención a las cuestiones referentes a la prestación de garantía y a la existencia de diferencias en libros) y del régimen sancionador esta-

*Juan Calvo Vérez*

blecido en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales.

Dada la indudable conexión existente dentro del marco de la imposición indirecta entre los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre el Valor Añadido, la cual queda puesta de manifiesto en las distintas operaciones de comercio internacional existentes, el autor cierra la Monografía con un último Capítulo, el XI, dedicado al estudio de la aplicación del IVA en las operaciones asimiladas a la importación de bienes y en el ámbito del hecho imponible importación en sentido estricto. Adicionalmente, y dentro del IVA asimilado a la importación, se acomete un estudio específico del régimen de depósito distinto del aduanero, el cual suscita a su vez importantes controversias en aspectos tales como la determinación de la base imponible o la determinación del instante de devengo.

La Monografía incluye además un generoso Anexo jurisprudencial y de doctrina administrativa (referida tanto a los Impuestos Especiales como al IVA) que, a buen seguro, será de enorme utilidad al lector, amén de un completo listado de referencias bibliográficas consultadas sobre las cuales se cimienta asimismo la obra.

En suma, nos hallamos ante un riguroso, amplio y completo estudio de la fiscalidad de los Impuestos Especiales de Fabricación, materia especialmente ardua y compleja como se ha señalado al principio de estas líneas, que debe ser saludado con satisfacción y por el que debemos felicitar a su autor y estarle agradecido, ya que nos será de gran utilidad y guía a todos los que nos interesamos por esta materia de nuestra disciplina académica.



*Derecho de la Unión Europea y Concierto Económico.  
Principios vertebradores de la autonomía tributaria foral  
en el marco de la Unión Europea*

**IVAP, Colección Financiación Autonómica, 2016, ISBN:978-84-7777-482-2 (1037 pp.)**

**Susana Serrano-Gazteluurrutia**

*Prof. Adjunta Derecho Financiero y Tributario  
Euskal Herriko Unibertsitatea/Universidad del País Vasco, UPV/EHU  
suserrano.gazteluurrutia@ehu.eus*

El presente trabajo no es, un mucho menos, obra de un neófito. Iñaki Alonso Arce, Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia, es desde hace mucho tiempo referencia doctrinal obligada en temas relacionados con el Concierto Económico, fiscalidad foral, etc. Ya en 2009 ganó el Premio “Jesús M<sup>a</sup> de Leizaola” con un trabajo en el mismo ámbito.

En esta ocasión, se trata de una obra que deriva de su tesis doctoral, presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad del País Vasco / Euskal Herriko Unibertsitatea, distinguida con la máxima calificación. Como el mismo título adelanta, aborda la autonomía tributaria foral desde la perspectiva del marco de la Unión Europea. Sin duda, se convertirá en una obra de referencia para cualquiera que se interese por estos temas. El Prólogo lo ha realizado Carlos Palao Taboada, Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario (UAM) y primer presidente de la Junta Arbitral del Concierto Económico, quien fue también el presidente del tribunal de la tesis.

El libro está estructurado en cuatro partes. En la primera de ellas analiza el punto de partida del Concierto Económico y de la Unión Europea. En referencia al Concierto, el autor realiza un análisis del régimen foral, de las guerras carlistas, del Concierto Económico hasta 1937, su recuperación entre 1978 y 1981, y por último, las reformas de 1990, 1997, 2002, 2007 y 2014. En esta primera parte también se detallan las características principales del Concierto Económico: la au-

tonomía normativa, la aplicación de los tributos, los instrumentos de colaboración y coordinación, el riego unilateral, la estabilidad presupuestaria y el control jurisdiccional de las Normas Forales tributarias. Además, también se analiza la aplicación del Concierto Económico en Europa, así como el papel del ECOFIN y de sus grupos de trabajo.

Bajo el título *El punto de partida: Concierto Económico y Unión Europea*, en la primera parte del trabajo en primer lugar se abordan los antecedentes del Concierto Económico, desde el propio régimen foral hasta las reformas del Concierto Económico de 1990, 1997, 2002, 2007 y 2014, pasando por las Guerras carlistas, el Concierto Económico hasta 1937 y la recuperación del Concierto Económico en 1978-1981.

En cuanto a la Unión Europea, el autor presenta los antecedentes de la unificación europea, los subsiguientes Tratados (Roma –de creación de la CEE–, Maastricht y Lisboa), con especial referencia a la fiscalidad de la Unión Europea, al mercado interior y, evidentemente, a las sempiternas ayudas estatales.

Como buen divulgador, Alonso Arce expone las características principales del Concierto Económico (la autonomía normativa, la aplicación de los tributos, los instrumentos de colaboración y coordinación, el riesgo unilateral, la estabilidad presupuestaria y el control jurisdiccional de las Normas Forales tributarias). Este apartado merece especial mención, por cuanto el propio autor fue uno de los actores en el escenario europeo. Así, Alonso Arce analiza la naturaleza jurídica de las Normas Forales, principal fuente de conflicto en el reiterado enjuiciamiento de las Normas Forales (tributarias), que se trató de solventar con la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero [y cuyo recurso de inconstitucionalidad ha sido solventado por la STC de 23 de junio de 2016, desestimándolo]. No falta la referencia al enjuiciamiento de los recursos pendientes (a falta de una disposición transitoria que lo regule), y al control jurisdiccional de la Norma Foral General Tributaria (que en la citada STC de 23 de junio de 2016 se resuelve en sentido contrario a lo expuesto por el autor).

En cuanto a la aplicación del Concierto Económico en Europa, por un lado, se explica el contexto desde el Derecho originario y el Derecho derivado de la UE, los mecanismos de toma de decisiones de la Unión Europea, el papel del ECOFIN y de sus grupos de trabajo y la participación vasca en los mismos, en cuya puesta en marcha contribuyó el autor referenciado. Este apartado concluye con el análisis de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos,

con especial atención a la fiscalidad en el Derecho originario y las competencias de la Comisión Europea en el cumplimiento del Derecho de la Unión Europea. No podía faltar el análisis del papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la armonización tributaria europea en relación con los Territorios Históricos.

La segunda parte del trabajo, titulada *Las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea* gira en torno a cinco ejes: el ámbito de las libertades fundamentales, las libertades fundamentales y la fiscalidad, las libertades fundamentales y el régimen de Concierto Económico, las libertades fundamentales y las Normas Forales fiscales y principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.

En el apartado del marco de las libertades fundamentales se repasan los primeros supuestos de trabajadores fronterizos, así como la fiscalidad empresarial (grupos, subcapitalización, transparencia fiscal internacional), además de la labor de la Comisión Europea y la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Las libertades fundamentales y el régimen de Concierto Económico, se enfocan desde diversos tratamientos: el de los no residentes en el Impuesto sobre Sociedades, el de los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea que obtengan la mayor parte de su renta en España, el de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el de los no residentes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Respecto a las libertades fundamentales y las Normas Forales fiscales, resaltan las cuestiones relativas subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades, la transparencia fiscal internacional en el Impuesto sobre Sociedades, las deducciones de investigación y desarrollo en el Impuesto sobre Sociedades, el impuesto de salida en el Impuesto sobre Sociedades, el tratamiento de los títulos de Deuda Pública vasca en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la exención por trabajos en el extranjero del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Esta segunda parte finaliza con el análisis de los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.

En la tercera parte, se analiza el régimen europeo de las Ayudas estatales. Después de dejar constancia del régimen de ayudas estatales en el Derecho de la Unión Europea y la aplicación del régimen de ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, el estudio se centra en el criterio de selectividad, comparando la selectividad regional con la material.

Con la claridad habitual, Iñaki Alonso Arce desgrana la conflictividad en torno a la fiscalidad foral vasca, en dos apartados. El primero, referido a las ayudas estatales y el régimen de Concierto Económico, donde se relatan las vicisitudes de las normas forales tributarias en el ámbito europeo, cuando se las acusaba de ser contrarias a dicha legalidad por selectividad territorial. Con la excusa de un tipo impositivo ligeramente inferior en el Impuesto sobre Sociedades (sosteniendo que era una especificidad respecto a la normativa estatal y, por tanto, pretendidamente ilegal en parámetros europeos), se cuestionaba la existencia del propio sistema tributario foral. Así, el autor describe la Decisión de la Comisión Europea de 1993 y la conflictividad judicial respecto a las Normas Forales fiscales, desde la primera cuestión prejudicial planteada por el TSJPV en los recursos contra medidas fiscales de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica de 1993 y la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (anulando gran parte de las medidas fiscales recurridas). En la fase intermedia se detallan el caso Azores y el cambio de criterio del Tribunal Supremo a la luz de la jurisprudencia europea, que se adecuaría a la interpretación que el TJUE diese para establecer un punto de referencia a la integración entre el Derecho europeo y la autonomía foral tributaria. Dicho pronunciamiento se formuló tras la segunda cuestión prejudicial –recordemos que las Normas cuestionadas se había reeditado y habían sido recurridas nuevamente–. Como sabemos, la STSJPV de 22 de diciembre de 2008, basada en la STJUE de 11 de septiembre, estableció que se cumplía el “test de la triple autonomía” y que, por tanto, las Normas Forales tributarias eran normas generales en su ámbito de aplicación y no una especificidad de la normativa estatal, y por tanto no incurrían en selectividad territorial contraria a la Unión Europea. Como colofón, llegó el caso de Gibraltar (reincidiendo sobre el requisito de la triple autonomía –institucional, procedimental y económica–, base para determinar si se daba la selectividad regional, contraria al Derecho europeo) y el autor analiza también la jurisprudencia interna en torno a todo este conflicto. Finalmente, se explican los principios establecidos para el futuro, además de la siempre delicada cuestión de la armonización interna y diferencias entre Territorios Históricos, que es una cuestión pendiente.

El segundo campo de conflictividad se circunscribe a las ayudas estatales y las Normas Forales fiscales; es decir, a la aplicación del sistema. Su exposición comienza describiendo el contenido de esas medidas fiscales recurridas: la exención temporal en el Impuesto sobre

Sociedades para empresas de nueva creación, la reducción temporal de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación y el crédito fiscal del 45 por 100 para grandes proyectos de inversión. Después, se explican los primeros expedientes –DEMESA y Ramondín–, pasando a los expedientes generales y los recursos de anulación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se explica el régimen de la recuperación de las ayudas, así como los recursos de incumplimiento ante el TJUE y la jurisprudencia interna sobre la recuperación, junto a la descripción de otros supuestos y los últimos casos analizados por la Comisión. Esta parte de la obra concluye con una importante aportación sobre los principios vertebradores de la autonomía tributaria foral en este ámbito.

Después del exhaustivo análisis realizado, la cuarta parte de la obra son las conclusiones del autor (que, si bien son de agradecer en cualquier obra, en este caso eran de rigor tratándose de una obra cuyo origen es la tesis de su autor). Teniendo tanto que aportar, se presentan agrupadas. Así, bajo el título *Principios generales* hay doce conclusiones, nueve sobre los principios en relación con el régimen de Concierto Económico, ocho respecto a los principios en relación con las Normas Forales fiscales y un apartado final de cuestiones abiertas donde el autor menciona las que –a su juicio– son las principales cuestiones que permanecen sin cerrar en relación a la vertebración de la autonomía tributaria foral que reconoce el Concierto Económico a los Territorios Históricos vascos en el ámbito del Derecho de la Unión Europea.