

Sistema básico de la imposición indirecta

LUIS CORRAL GUERRERO

Catedrático de la Escuela de Ciencias Empresariales
Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

La distinción entre la renta *adquirida* y la renta *gastada*, determina la *división* de los impuestos en directos e indirectos, respectivamente. Entonces, dentro de la *renta gastada*, se distingue la renta *consumida* de la renta *ahorrada*, determinando ambas la *subdivisión* de los *impuestos indirectos*, en impuestos sobre el *consumo* e impuestos sobre la *circulación*. Ésta es la estructura del trabajo, que se fundamenta en la capacidad económica de contribuir. El trabajo justifica la pertenencia a esa estructura de los impuestos españoles básicos.

Palabras clave: Sistema impositivo. Impuestos indirectos. Impuestos sobre el consumo. Impuestos sobre la circulación. Impuesto sobre el valor añadido. Impuestos especiales. Accisas. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Impuestos aduaneros.

ABSTRACT

The present paper starts from the fundamental idea that the person needs to find a way to meet his «basic needs» within the capitalist system that we are to live in. After having analysed the «survival dilemma» from the point of view of the different conceivable solutions and from the point of view of the different modes of «economic, social and political organisation», the final conclusion to which we arrive consists on the constitution of a «Real Universal Democracy» capable of equally guaranteeing to everyone their «basic rights». Among these rights we can, obviously, find those rights of a socio-economic nature and not only as we usually believe, those of a political nature. This paper postulates that society has to be organised in such a way that every single person has a «decent and stable job» in order to satisfy his basic needs and, from the coverage of this fundamental human right, everyone can progress according to his merits and to his legitimate aspirations. Finally, the paper revises the main aspects of the contemporary economic globalisation process in order to arrive to the conclusion that the mentioned globalisation also requires a political globalisation upon the basis of a «Real Universal Democracy», in charge of guaranteeing and making effective the fundamental human rights in every place and for every person. The paper finally arrives

to the conclusion that the responsibility for not having made the paradigmatic aim of a «Real Universal Democracy» an existing reality, is not only to be found in the politicians but also in the academics in charge of carrying out a criticism against the erroneous ideas and against the political and economic concepts that prevail with a general character in our society.

I. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

1) Concepto

Se consideran impuestos indirectos los que gravan la renta gastada, índice *indirecto* o mediato, según las naturales capacidades económicas con que se manifiesta. Entre las cuales están incluidas, por *ejemplo*, las ventas empresariales, determinadas fabricaciones, el consumo general y los consumos específicos, las transmisiones patrimoniales, determinadas operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el tráfico exterior, entre otras.

La *Ley General Tributaria* hace referencia expresa al «gasto de la renta»¹, como una manifestación de la capacidad económica del contribuyente.

La *legislación presupuestaria*, bajo el rótulo de «**impuestos indirectos**», hace la clasificación económica del presupuesto de ingresos español, distinguiendo el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales y los impuestos aduaneros².

Son llamados *indirectos* porque la renta gastada muestra de una forma indirecta o mediata, la aptitud económica para contribuir. Giannini escribió que los impuestos indirectos se agrupan «*bajo un concepto único, a saber, el de gravar una manifestación indirecta de capacidad contributiva del ciudadano*»³. Lo cual considero que se debe a *tres razones*.

Una, porque resulta válido pensar que quien gasta exterioriza, de un modo indirecto, la preexistencia de renta. Otra, porque para gravar, por ejemplo, el consumo general, se sigue la vía indirecta de sujetar a imposición las ventas, mediante la técnica impositiva de la repercusión. Y otra semejante, porque para gravar la renta en su gasto, también se sigue el camino indirecto de someter a imposición, por ejemplo, la circulación de los bienes.

¹ Cfr. art. 26, 1, c), LGT.

² Cfr. Resolución de 11 de junio de 1999, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la estructura económica establecida por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 3 de mayo de 1999. (BOE n.º 148, martes 22 de junio de 1999, p. 23703).

³ Cfr. GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho tributario*, traducción y estudio preliminar del Prof. Sainz de Bujanda, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 451.

Los impuestos indirectos han presentado el inconveniente de no llegar a los criterios de justicia que tienen los impuestos directos. A diferencia de éstos, no tienen en cuenta la imposición desigual que requiere la distinción de rentas altas y bajas, *discriminación cuantitativa*, ni la imposición desigual que exige la distinción de las rentas del trabajo y del capital, *discriminación cualitativa*. Lo cual nos lleva a las siguientes consideraciones.

2) Consideraciones críticas

En la obra colectiva dirigida por Menéndez se lee que se considera a los impuestos directos como *«un mejor instrumento de la justicia tributaria que los impuestos de carácter indirecto —en los que las adquisiciones de bienes pueden ser manifestación de necesidad y no de riqueza—; no obstante lo cual sistemáticamente en España es mayor la recaudación que se obtiene por éstos últimos»*⁴.

Y en el mismo trabajo se afirma la mayor relevancia de los impuestos directos, respecto de los indirectos. *«Porque se considera que la imposición directa mide mejor la capacidad económica del sujeto pasivo»*⁵.

Esas críticas sobre los impuestos indirectos y, seguramente algunas más, han llevado a *«la escasa consideración o incluso al abierto rechazo de la imposición indirecta —escribe Casado— a la que comenzó a considerarse como un sector impositivo necesario, tal vez, pero indeseable»*⁶. Añadiendo la afirmación de Schmölders de que *«los impuestos directos ennoblecen la Hacienda y los impuestos indirectos la envilecen»*. Cuya afirmación comenta diciendo que es indicativa *«de un estado de opinión que, en cierta medida, ha continuado manteniéndose sin demasiada resistencia»*⁷.

No obstante, Eusebio González defiende la rehabilitación de la imposición indirecta moderna, llegando a la conclusión de que *«carece de fundamento científico la afirmación, tan frecuente y difundida, sobre el carácter odioso y regresivo de todo impuesto indirecto, así como la calificación que de semejante afirmación se deriva para los sistemas tributarios en los que predomina dicha categoría de impuestos»*⁸. Cuya posición razona de este modo: *«Ante todo es*

⁴ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A., y otros: *Derecho financiero y tributario, Parte General*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 188.

⁵ *Ibidem*, p. 75.

⁶ Cfr. CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 32, octubre/diciembre 1981, p. 563.

⁷ *Ibidem*, nota 77, p. 563.

necesario precisar a qué tipo de impuestos indirectos va referido el juicio; en segundo lugar, conviene considerar la estructura económica, política y social del país en cuestión; y, finalmente, no debe perderse de vista que, en último término, estamos ante una cuestión de proporciones»⁹.

Lo cierto es que en el contexto actual de una Hacienda intervencionista y planificadora, los impuestos indirectos permanecen con una gran pujanza, no sólo porque gozan del favor de las poderosas Administraciones públicas, sino también por el perfeccionamiento que ha aportado la imposición sobre el valor añadido. Todo lo cual resulta curiosamente compatible con la persistencia de las injusticias denunciadas.

Así lo señala la obra colectiva dirigida por Cayón, en la que se considera que: «En el momento actual la imposición indirecta no es objeto de un fuerte rechazo ni social, ni teórico y a ello se debe que vuelva a cobrar mayor relieve, cada año, en los presupuestos generales de los entes públicos»¹⁰. Lo cual razonan argumentando que: «la imposición indirecta abarca una amplísima gama de índices de capacidad económica que los hace necesarios y convenientes en todo sistema impositivo»¹¹.

Recordamos que la distinción *primaria* de los impuestos en directos e indirectos, es desarrollada con *dos* distinciones *secundarias*. Siendo una de ellas la que divide los impuestos indirectos en *dos* grupos: los impuestos sobre el consumo y sobre la circulación de bienes. Esta es la estructura del presente capítulo.

3) La distinción de impuestos sobre consumo y circulación

Sabemos ya que los impuestos *indirectos* son aquellos que gravan la renta *gastada*, que es un índice de carácter indirecto o mediato de la renta. Ahora bien, Giannini escribió hace tiempo que estos impuestos «adoptan las formas más variadas en el aspecto jurídico y dan lugar a institutos sustancialmente diversos entre sí»¹². En efecto, la composición de los impuestos *indirectos* ofrece un conjunto pluriforme y complejo, que presenta una cierta dificultad para ordenarlo de un modo racional y comprensible.

⁸ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: «La moderna rehabilitación de la imposición indirecta vista desde una perspectiva histórica», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 98, marzo/abril 1972, p. 382.

⁹ *Ibidem*, p. 382.

¹⁰ Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., y otros: *Los impuestos en España*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, 5.ª ed., p. 63.

¹¹ *Ibidem*.

¹² Cfr. GIANNINI, A. D. (1957), *op. cit.*, p. 451.

No obstante se puede decir, con el apoyo de la legislación y de algunos autores, que la renta *gastada* se manifiesta por medio de diversas capacidades económicas, que se hace posible agruparlas bajo *dos formas* naturales: el consumo y la circulación de bienes, según anticipé.

Es la división básica de los impuestos *indirectos*, la cual pienso que tiene la ventaja de cubrir la totalidad de los impuestos *indirectos* de carácter básico. Según sabemos, hemos llamado distinción *primaria* a la de los impuestos directos e indirectos, por lo que la mencionada división genera la distinción *secundaria* de los impuestos indirectos, en el sentido de que implican su desarrollo o subdivisión.

Para estudiar la teoría especial del impuesto, Naharro elaboró «*un cuadro sinóptico representativo de las formas impositivas*», en el que distinguió, como subdivisión de los impuestos indirectos, los impuestos sobre el *consumo* y sobre la *circulación de riqueza*¹³.

También distinguió Giannini, dentro de los impuestos indirectos, una doble «*manifestación de capacidad contributiva, que puede consistir en el «cambio» de la riqueza o en el «consumo»*»¹⁴. Cuya dualidad daba lugar a *dos* grupos de impuestos: «*Impuestos sobre el tráfico*» e «*Impuestos sobre el consumo*»¹⁵.

La categoría de *impuestos sobre el gasto* es reconocida por Lucien Mehl, como aquella que grava la renta gastada, en la que incluye como subdivisión destacada los impuestos «*sobre el consumo y la circulación*»¹⁶. Del mismo modo distingue Neumark las dos clases de impuestos sobre el *consumo* y de *tráfico*¹⁷.

En la obra colectiva dirigida por CAYÓN se entiende por imposición indirecta «*el conjunto de impuestos que gravan el consumo y el tráfico de bienes y servicios*»¹⁸. Por último Manuel González también divide los impuestos indirectos en *dos* clases: los «*Impuestos sobre las ventas y consumo*» y los «*Impuestos sobre el tráfico jurídico*»¹⁹.

¹³ Cfr. NAHARRO MORA, J. M.^a (1952), *op. cit.*, pp. 154 y s.

¹⁴ Cfr. GIANNINI, A. D. (1957), *op. cit.*, p. 452.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Cfr. MEHL, L.: *Elementos de ciencia fiscal*, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1964, p. 169.

¹⁷ Cfr. NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 186 y 189.

¹⁸ Cfr. CAYÓN GALIARDO, A., y otros (2000), *op. cit.*, p. 63.

¹⁹ Cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Tema 9. Sistema tributario», en la obra colectiva coordinada por SÁNCHEZ GALIANA, J. A., *Manual de Derecho tributario*, Ed. Comares, Granada, 2000, p. 197.

II. LA IMPOSICIÓN BÁSICA SOBRE EL CONSUMO

1) Los impuestos que la integran

Los impuestos que gravan el consumo en nuestro sistema impositivo básico, son los *tres* siguientes con las siglas convenidas para la denominación abreviada:

- *Impuesto sobre el valor añadido, IVA.*
- *Impuestos especiales, IIEE.*
- *Impuesto sobre primas de seguros, IPS.*

El *Impuesto sobre primas de seguros* entró en vigor en 1997, incorporándose al sistema impositivo básico como tercer impuesto sobre el consumo.

2) Las características comunes

A estos impuestos se les pueden asignar las siguientes *características comunes*:

- A) No pueden realizar estos impuestos la *personalización* de la imposición en el consumidor final, mediante las deducciones por las circunstancias personales y familiares, y por medio de la progresividad. No obstante, se utilizan otras técnicas de *personalización* como son, por una parte, la *exención* para los consumos de primera necesidad, que es el gasto dominante en las rentas *bajas*. Y por otra parte, el *supergravamen* para los consumos de lujo o suntuarios, que es el gasto propio de las rentas *altas*.
- B) Como consecuencia de la anterior característica, se trata de impuestos *proporcionales* porque no caben los impuestos progresivos, ya que la progresividad forma parte de la *personalización* de la imposición, que aquí no se da según se ha dicho.
- C) Se sabe que los impuestos sobre el consumo son por su propia naturaleza, impuestos *repercutibles*, porque el contribuyente tiene atribuido el *derecho-deber* de repercusión. Solamente existe una *excepción*: la del *Impuesto sobre determinados medios de transporte*, que está incluido en los *Impuestos especiales*.
- D) Por último, los impuestos sobre el consumo son *instantáneos*, porque sus hechos imponible, las ventas, carecen de período impositivo por la naturaleza de las cosas, es decir, su duración se agota enseguida, en un instante, a *diferencia* de los impuestos periódicos. La característica de impuestos *instantáneos* no resulta alterada por ser impuestos de *decla-*

ración periódica, en la que se incluyen los hechos impositivos producidos en el período de la *declaración*, que no es el período impositivo.

Por otra parte, tanto los actos de repercusión como los actos de consumo, son también de carácter instantáneo y no periódico.

III. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1) La fórmula legal

Comienza la Ley del IVA con esta fórmula:

«El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.*
- b) *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*
- c) *Las importaciones de bienes»²⁰.*

Se observa por un lado que es calificado como impuesto *indirecto*, y por otro que, si bien «*grava*» tres grandes grupos de «*operaciones*», que se pueden reducir a la palabra *ventas*, sin embargo «*recae sobre el consumo*». La diferencia entre «*grava*» y «*recae*» ha quedado explicada anteriormente, en la característica común relativa a la técnica impositiva de la *repercusión*.

La expresión «*adquisiciones intracomunitarias de bienes*» precisa una breve explicación. Como en 1993 desaparecieron las fronteras fiscales en la Unión Europea, fue necesaria la creación de este hecho imponible, que vino a sustituir las importaciones de bienes entre los Estados miembros. Por tanto, se trata de un concepto idéntico al de las entregas de bienes en las operaciones interiores, pero con una diferencia: la exigencia del transporte físico. Como dice Ramírez: «*Si no hay transporte físico no existe adquisición intracomunitaria*»²¹.

Sigo explicando la precedente fórmula legal, a través de las siguientes características.

²⁰ Art. 1, LIVA.

²¹ Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: «Capítulo 11. El Impuesto sobre el valor añadido», en la obra colectiva *Manual del sistema tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1999, 7.ª ed., p. 437.

2) Las características propias

- A) El «consumo» a que se refiere la fórmula legal, es el consumo *general*, es decir, la gran masa de bienes destinados a ser consumidos.
- B) En consecuencia, según se ha dicho, el IVA grava las compras de las *familias*, unidades de consumo, pero se paga por las ventas de las *empresas*, unidades de producción, en las se incluyen los profesionales. Es decir, se configura como un impuesto general sobre las ventas, o sobre la cifra de negocios, pero por su resultado, es un impuesto general *sobre el consumo*.
- C) El «valor añadido» al que también se refiere la fórmula legal, quiere decir que el impuesto se sirve de este concepto, que aparece en cada fase del proceso económico producción-distribución-consumo, en el cual se van creando valores sucesivamente. Existiendo *dos métodos* de cálculo de ese valor: el de adición y el de sustracción. El método de *adición* es el constituido por la suma de salarios, intereses, alquileres, beneficio, etc. Y el método de *sustracción* es el determinado por la diferencia entre ventas y compras, con inclusión en ésta última de la inversión neta, compuesta por las existencias y el inmovilizado.

Ambos métodos dan lugar al mismo resultado: que el IVA recaiga únicamente sobre el aumento de valor experimentado en cada fase. Pero los IVA actuales utilizan el valor añadido por *sustracción*, que se expresa con esta fórmula:

$$\text{Valor añadido} = \text{ventas} - (\text{existencias iniciales} + \text{compras} + \text{amortización} - \text{existencias finales})$$

No obstante, en el IVA se prescinde de la determinación del valor añadido, a causa de la dificultad de su cálculo. Entonces ¿cómo se calcula el IVA? La cuantía del IVA se determina con la siguiente técnica impositiva.

- D) La *técnica de la deducción de cuotas* es la empleada en la Unión Europea para determinar la cuantía del IVA, y se representa con esta fórmula:

$$\text{Impuesto pagado} = \text{tipo} \times \text{ventas (impuesto repercutido)} - \text{tipo} \times \text{compras (impuesto soportado)}.$$

Es decir, es la fórmula de *ventas menos compras* la que permite determinar la cuantía del IVA. Lo que quiere decir que en el IVA, el impuesto repercutido no es el impuesto pagado por la empresa a la Hacienda Pública, sino que el importe del pago será la diferencia entre el impuesto repercutido a los clientes en las ventas, y el impuesto soportado de los proveedores en las compras²².

De este modo, no sólo es posible eludir la *dificultad* de fijar las *compras* correspondientes a cada operación de venta, sino que se puede utilizar la *sencillez* del concepto de *ventas*, facilitando la repercusión sobre éstas, separadamente en la factura o documento equivalente. Lo que lleva consigo otra ventaja para la Hacienda Pública: la del control cruzado de las ventas entre las empresas con intereses contrapuestos. Es decir, las compras de una empresa son las ventas de otra. Y lo que es gasto no interesa ocultarlo, lo cual produce el efecto de que las ventas resulten conocidas con certeza.

- E) Por tanto, el IVA se aplica sobre *ventas menos compras*, o valor añadido en cada fase, es decir, el IVA únicamente recae sobre el aumento de valor experimentado en cada fase del proceso producción-distribución-consumo.

Siendo esto así, se considera un impuesto *multifásico* en oposición a los impuestos monofásicos, que se exigen en una sola fase del proceso económico producción-distribución-consumo, como son los impuestos sobre fabricantes, sobre mayoristas y sobre minoristas. El impuesto multifásico es, entonces, el que se exige en *más de una fase* de ese proceso económico. El IVA se exige en todas las fases, puesto que, como su nombre indica, está concebido para someter a imposición el valor añadido en cada fase.

- F) Tuvo prevista una recaudación de 5,7 billones de pesetas para el año 2000.

²² Cfr. SEVILLA SEGURA, J. V.: *Diez lecciones sobre financiación pública y diseño tributario*, Ed. IEF, MEH, Madrid, 1987, p. 226.

IV. LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Explico los *Impuestos especiales* por medio de las siguientes *características propias*.

1) Constituyen una imposición superpuesta a la del IVA

La Exposición de Motivos de la Ley manifiesta que los *Impuestos especiales* «constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que hace el IVA en su condición de impuesto general»²³. De cuya fórmula se pueden hacer las siguientes *explicaciones*:

- A) Los Impuestos especiales «se configuran como impuestos sobre consumos específicos..., además de lo que hace el IVA en su condición de impuesto general». De aquí viene la denominación de los Impuestos especiales: como un contraste con el Impuesto general, el IVA. En terminología hacendista y comunitaria, los Impuestos especiales reciben el nombre de *accisas*.
- B) Todo lo cual parece querer decir que si tanto el IVA como los Impuestos especiales, actúan «gravando el consumo de determinados bienes», se produce una *doble imposición*, un «doble gravamen»²⁴. Es decir, la *primera* imposición: el IVA; y la *segunda* imposición: los Impuestos especiales. Es la llamada *imposición superpuesta* a la del IVA, o sea, que no excluye ésta²⁵. Pero ¿en qué se fundamenta la doble imposición? Nos lo explica la siguiente *característica*.

2) Concebidos como impuestos de ordenación

A) *Formulación legal*

La Exposición de Motivos de la Ley explica el *fundamento* de la doble imposición indicada, con estas palabras: «Este doble gravamen se justifica en razón

²³ Cfr. apartado 1, segundo párrafo, primer inciso, EM, LIIEE.

²⁴ Cfr. apartado 1, párrafo segundo, último inciso, EM, LIIEE.

²⁵ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Capítulo XII. Los Impuestos especiales», en la obra colectiva *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, 15.ª ed., pp. 665 y 669.

a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera»²⁶.

Se trata, por tanto, de unos consumos específicos que producen «unos costes sociales», es decir, unos gastos públicos como son los de sanidad, construcción y conservación de carreteras, protección y conservación del medio ambiente... Los cuales se estima que no deben ser financiados por la generalidad de los contribuyentes, sino «que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos».

En efecto, se ha dicho que estos impuestos procuran encontrar su *fundamento* en este razonamiento. Los consumos de tabaco, de bebidas alcohólicas, de hidrocarburos, y la utilización de carreteras y de medios de transporte, son los causantes de esos «costes sociales», mayores gastos para la sociedad. Por tanto, se considera que, siendo los realizadores de esos consumos los autores de un *daño*: el mayor gasto público, éste debe ser *resarcido* por ellos solamente, excluyendo a los no consumidores, que no son responsables del incremento del gasto público. Entonces se dice que, aun tratándose de una actividad consumidora lícita, la indemnización debe hacerse por esa vía impositiva.

B) *Formulación doctrinal*

Por todo lo que antecede se consideran los impuestos especiales como el prototipo de los impuestos de *ordenación*. Explico la distinción de impuestos de *financiación* y *ordenación*, que complementa la de directos e indirectos.

Esa distinción se refiere a los *finés* de los impuestos. Gerloff la propuso a finales del siglo XIX en Alemania, basándola en los distintos fines de los impuestos²⁷. Si la finalidad es exclusivamente fiscal o recaudatoria, se dice que los impuestos son de *financiación* porque, precisamente, persiguen el objetivo de financiar el gasto público. En cambio si, además de esta finalidad, los impuestos tienen el designio de intervenir en la vida económica y social, se dice que son de *ordenación*.

²⁶ Cfr. apartado 1, segundo párrafo, último inciso, EM, LIIEE.

²⁷ Cfr. GERLOFF, W., y NEUMARK, F.: *Tratado de Finanzas*, Ed. Ateneo, Buenos Aires, 1961, vol. II, pp. 212 y ss.

Albiñana utiliza las expresiones de impuestos de *ordenamiento económico*²⁸, y de tributos con *finés no financieros*²⁹. Y en nuestra doctrina hoy representa un lugar común la dicción de *impuestos con finés no fiscales*.

Constituyen *ejemplos clásicos* de impuestos de ordenación, los impuestos aduaneros, y los suprimidos impuestos municipales con finés no fiscales³⁰. Y son *ejemplos modernos*, los impuestos especiales sobre la fabricación de alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco, y sobre la utilización de algunos medios de transporte.

3) Naturaleza indirecta sobre consumos específicos

La Ley comienza su articulado con la *naturaleza de los Impuestos especiales*, diciendo que: «*Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de esta Ley*»³¹.

Al igual que ocurría con el IVA se observa que los *Impuestos especiales*, si bien «*gravan*» determinadas operaciones o actos, «*recaen sobre consumos específicos*». ¿Qué consumos son éstos? Son consumos de unos determinados bienes, de un pequeño conjunto de bienes que, por tanto afecta sólo a un grupo reducido de contribuyentes, pero de un consumo muy amplio. O sea, se trata de *pocos bienes de gran consumo*. Que, además, ofrecen cierta facilidad en la gestión, derivada del control administrativo de ese pequeño conjunto de bienes. Siendo notable su potencia de recaudación, que estuvo prevista en 2,7 billones de pesetas, para el año 2000.

Y gravan esas determinadas operaciones o actos «*en fase única*», caracterizándose entonces por ser unos impuestos *monofásicos*, lo que significa que se exigen en *una sola fase*: fabricación, importación, introducción, y matriculación. La *introducción* se refiere a la que se realiza, en su caso, en zonas y depósitos francos previstos en el Derecho aduanero comunitario.

²⁸ Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Los impuestos de ordenamiento económico», en la revista *Hacienda Pública Española*, n.º 71, 1981, pp. 17-29.

²⁹ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, p. 829.

³⁰ Son los llamados *Arbitrios no fiscales*, como, por ejemplo, el que recaía sobre la edificación deficiente, los terrenos sin vallar, y sobre la posesión de perros.

³¹ Art. 1, 1, LIIEE.

De lo que antecede y de su denominación se desprende que nos hallamos ante una *pluralidad de impuestos*, si bien agrupados por sus características comunes.

4) Pluralidad de impuestos

La *pluralidad de impuestos* aparece en la Ley, no sólo en su propia denominación sino también cuando dice: «*Tienen la consideración de impuestos especiales, los impuestos especiales de fabricación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*»³². Comienzo por la primera agrupación: los impuestos de fabricación.

A) Los Impuestos especiales de fabricación

a) La Ley los enumera así:

«*Tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación:*

1. *Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:*
 - a) *El Impuesto sobre la Cerveza.*
 - b) *El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.*
 - c) *El Impuesto sobre Productos Intermedios.*
 - d) *El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.*
2. *El Impuesto sobre Hidrocarburos.*
3. *El Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y*
4. *El Impuesto sobre la Electricidad»*³³.

Recibe el nombre de «*hidrocarburos*» aquella sustancia orgánica compuesta de hidrógeno y carbono. Los hidrocarburos se utilizan fundamentalmente como combustibles en la forma de gasolina, butano, propano, gas ciudad, gasóleo, etc. Y desempeñan un importante papel en la industria como materias primas, ya que a partir de ellos se obtienen otros productos derivados: alcoholes, plásticos, fibras artificiales, etc.

³² Art. 1, 2, LIIEE.

³³ Art. 2, LIIEE.

El «Impuesto sobre la Electricidad» se ha incorporado a esta agrupación de impuestos de fabricación, entrando en vigor en 1998 y sustituyendo «a un antiguo recargo sobre la facturación eléctrica que ha debido suprimirse por exigencias comunitarias»³⁴.

- b) Se pueden anotar las siguientes *características* de los impuestos de fabricación:
- 1.^a Por *regla general* son impuestos *en origen*, porque su fase única es la de fabricación, importación o introducción en zonas y depósitos francos. *Excepcionalmente* el Impuesto sobre la Electricidad tiene establecida su fase única, el devengo, no en origen sino *en destino*, es decir, cuando son exigibles las facturas de la energía eléctrica consumida.
 - 2.^a Son impuestos *repercutibles*³⁵.
 - 3.^a Las cuotas de los *Impuestos de fabricación* forman parte de la base imponible del IVA³⁶. Por lo que no cabe deducción alguna entre ambas imposiciones³⁷.

B) El Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

- a) Estarán sujetas a este Impuesto, la primera matriculación definitiva de automóviles, de embarcaciones y buques de recreo o de deporte náuticos, de aeronaves, avionetas, con excepciones, mayoritariamente justificadas por el destino empresarial de esos medios de transporte³⁸. Cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España, estará también sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de esos medios de transporte³⁹. Por todo lo que precede, se le suele llamar abreviadamente el *impuesto de matriculación*.

³⁴ Cfr. NAVAS VÁZQUEZ, R.: «Capítulo 12. Los Impuestos especiales», en la obra colectiva *Manual del sistema tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1999, 7.ª ed., p. 500.

³⁵ Vid. art. 14, LIIIE.

³⁶ Cfr. ARNAU ZOROA, F.: *Derecho tributario. Sistema fiscal estatal (a través de casos prácticos)*, Ed. Escuela de la Hacienda Pública. MEH, Madrid, 1990, p. 32.

³⁷ Vid. art. 78, LIVA.

³⁸ Cfr. art. 65, LIIIE.

³⁹ Cfr. art. 65, 1, d) LIIIE.

- b) A este impuesto especial se le pueden asignar las siguientes *características*:
- 1.^a Es un impuesto *en destino*, porque su fase única es la del consumo. Así se deduce de la regla general del *devengo* del impuesto, que dice: «*El impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte*»⁴⁰.
 - 2.^a En consecuencia, es un impuesto *no repercutible*.
 - 3.^a La *base imponible* del impuesto es idéntica a la base imponible del IVA.
 - 4.^a Es un *impuesto de ordenación*, y también lo son los impuestos de fabricación. Si se trae aquí esta característica es porque el legislador lo justifica expresamente, no exclusivamente en el principio de capacidad económica, puesta de manifiesto en la adquisición de esos medios de transporte, sino por «*la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente*»⁴¹.

V. EL IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS

En 1997 entró en vigor este impuesto sobre las primas de seguros, cuyos antecedentes se encuentran en la Unión Europea.

Se le pueden atribuir las siguientes *características*:

- 1) La Ley dice que «*el Impuesto sobre las Primas de Seguros es un tributo de naturaleza indirecta*»⁴². Es la naturaleza de *imposición indirecta*, porque grava la renta gastada en *primas de seguros*.
- 2) La Ley establece: «*Estará sujeta al impuesto la realización de las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial,... concertadas por entidades aseguradoras que operen en España*»⁴³. Éste

⁴⁰ Cfr. art. 68, 1, LIIEE.

⁴¹ Cfr. apartado 7, párrafo primero, segundo inciso, EM, LIIEE.

⁴² Art. 12, Uno, de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE n.º 315, martes 31 de diciembre de 1996). En lo sucesivo se citará con la abreviatura LIPS.

⁴³ Art. 12, Dos, 1, LIPS.

es el resumen del *hecho imponible*, cuyo contorno se completa con los siguientes supuestos de *no sujeción*: «No quedan sujetas al impuesto las operaciones derivadas de los conciertos que las entidades aseguradoras establezcan con organismos de la Administración de la Seguridad Social o con entidades de derecho público que tengan encomendada, de conformidad con su legislación específica, la gestión de algunos de los regímenes especiales de la Seguridad Social»⁴⁴.

- 3) Es un impuesto *monofásico* porque su fase única es la del consumo.
- 4) Siendo su fase única la del consumo, es un impuesto *en destino*, no en origen. Esto es así porque: «El impuesto se devenga en el momento en que se satisfagan las primas relativas a las operaciones gravadas. En caso de fraccionamiento de las primas, el impuesto se devenga en el momento en que se realicen cada uno de los pagos fraccionados»⁴⁵.
- 5) Es un impuesto *repercutible*. En efecto: «deberá ser repercutido íntegramente por las entidades aseguradoras sobre las personas que contraten los seguros objeto de gravamen. La repercusión se atenderá a lo establecido por la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido»⁴⁶.
- 6) Es un impuesto *proporcional*, que se exige al tipo del 6 por 100 sobre el importe total de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero.
- 7) También es un impuesto *instantáneo*, aunque de liquidación periódica sobre los cobros de cada prima o fracción⁴⁷. Porque: «Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar mensualmente declaración por este impuesto»⁴⁸.
- 8) De cuanto antecede se deduce que los *contribuyentes*, deudores del impuesto, son las entidades aseguradoras cuando realicen las operaciones gravadas, que tienen el derecho-deber de *repercutir* el impuesto al pagador de las primas o fracción de ellas. Cuyo pago constituye un acto de consumo de servicios de aseguramiento y capitalización. Por lo que cabe concluir que se trata de un impuesto *sobre el consumo*.

⁴⁴ Art. 12, Dos, 2, LIPS.

⁴⁵ Art. 12, Siete, LIPS.

⁴⁶ Art. 12, Diez, LIPS.

⁴⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., en la obra colectiva *Medidas fiscales para 1997*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, 1.ª ed., p. 355.

⁴⁸ Cfr. art. 12, Trece, 1), LIPS.

* * *

Aquí termina la exposición de los *tres* impuestos que componen la *imposición sobre el consumo*, y comienza la explicación de la *imposición sobre la circulación de los bienes*.

VI. LA IMPOSICIÓN BÁSICA SOBRE LA CIRCULACIÓN

1) Los impuestos que la integran

Los impuestos que gravan «*la circulación de los bienes*»⁴⁹ en nuestro sistema impositivo básico, son los *dos* siguientes con las siglas convenidas para abreviar las expresiones:

- *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ITP y AJD.*
- *Impuestos aduaneros, IIAA.*

A estos impuestos se les suele asignar una *diferenciación* básica, relativa a la clase de *circulación de bienes*. El ITP y AJD grava la *circulación interior*⁵⁰, mientras que los Impuestos aduaneros gravan la *circulación exterior*. Éstos últimos no son nacionales desde 1993, sino comunitarios frente a los terceros países.

2) Las características comunes

Las siguientes *características comunes* se pueden atribuir a los dos impuestos indicados:

- A) No es posible que realicen la *personalización* de la imposición en el contribuyente, mediante las deducciones por las circunstancias personales y familiares, y de la progresividad.

⁴⁹ Cfr. art. 26, 1, c), LGT.

⁵⁰ Vid. GARCÍA VILLAREJO, A., y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda pública (General y de España)*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, 3.ª ed., p. 493.

- B) Por eso, son impuestos *proporcionales*.
- C) Coinciden ambas imposiciones, la interior y la exterior, en consistir cada una en una *pluralidad de impuestos*.
- D) Se trata de impuestos *instantáneos*, porque sus hechos impositivos carecen de período impositivo, pero no de devengo.
- E) *No son repercutibles* legalmente.

VII. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se ha escrito por García Villarejo y por Salinas que este impuesto tiene su *fundamento* en *dos* razones.

Una, que permite evitar la evasión del impuesto sobre sucesiones y donaciones, transmisiones lucrativas de mayor coste fiscal, mediante la celebración ficticia de transmisiones onerosas, de menor coste fiscal.

Y otra, que tiene unas bases impositivas de sencilla estimación, lo cual favorece una fácil recaudación, y con ella, un reducido coste de gestión tributaria⁵¹.

«Esto hace —afirman estos autores— que este impuesto, a pesar de ser muy endeble su justificación teórica, figure en todas las haciendas del mundo, debido a su indudable justificación práctica»⁵². Porque consideran que aporta una cifra recaudatoria apreciable.

El conjunto de los impuestos sobre *transmisiones patrimoniales* nunca ha tenido unos contornos precisos, porque no es fácilmente diferenciable en algunos casos el consumo de la inversión. Sin embargo, estos impuestos se han venido consolidando en torno a unos hechos indicadores de capacidad económica, que son fácilmente determinables y controlables. Estos hechos son, precisamente, las *transmisiones patrimoniales* también llamadas las *transferencias de riqueza*.

Las transmisiones patrimoniales se configuran con *tres características*:

- Pertenecen a la circulación de bienes *interior*, con lo que se excluyen las realizadas en el exterior, es decir, en el comercio internacional, que se sujetan a los impuestos aduaneros.

⁵¹ *Ibidem*, p. 492.

⁵² *Ibidem*.

- Pertenecen a la circulación *onerosa* de bienes, con lo que se excluyen las transmisiones lucrativas, que están sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones⁵³.
- Pertenecen a la circulación *patrimonial* de bienes, con lo que se excluyen las transmisiones empresariales, que están dentro del ámbito de los impuestos sobre el consumo.

El denominado legalmente, *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, a pesar de esa apariencia unitaria derivada de la palabra *impuesto*, en singular, establece en la Ley de ese nombre, una *pluralidad de impuestos*.

1) Pluralidad de impuestos

En efecto, en esa Ley «*se contienen tres figuras bien diferenciables. En realidad nos encontramos ante tres Impuestos distintos*», afirma Escribano⁵⁴.

A) Por eso la Ley dice que:

«*El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:*

- 1.º *Las transmisiones patrimoniales onerosas.*
- 2.º *Las operaciones societarias.*
- 3.º *Los actos jurídicos documentados»*⁵⁵.

Se observa su pertenencia expresa a la imposición *indirecta*. Y respecto del *devengo* la Ley se expresa así:

«*El impuesto se devengará:*

- a) *En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.*

⁵³ Cfr. CORONA, J. F., y DÍAZ, A.: *Teoría básica de Hacienda pública*, Ed. Ariel, Barcelona, 1994, p. 221.

⁵⁴ Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Capítulo 14. El Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», en la obra colectiva *Manual del sistema tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1999, 7.ª ed., p. 512.

⁵⁵ Art. 1, 1, LITP y AJD.

- b) *En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen*⁵⁶.

Lo cual explica que se trata de impuestos *instantáneos*, porque sus hechos imponibles carecen de período impositivo, según se dijo.

- B) Estos *tres impuestos* funcionan de este modo:
- a) Ante un mismo hecho indicador de capacidad económica puede existir concurrencia de los *actos jurídicos documentados*, bien con las *transmisiones patrimoniales*, o bien con las *operaciones societarias*.
 - b) Sin embargo, son incompatibles entre sí las *transmisiones patrimoniales* y las *operaciones societarias*. Así lo dispone la Ley cuando dice: «*En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias*»⁵⁷.
 - c) Son objeto de *cesión* parcial por el Estado a las Comunidades Autónomas de régimen común, que tienen potestad normativa sobre el tipo impositivo en determinados casos.
 - d) Según se indicó, no es posible que realicen la *personalización* de la imposición en el contribuyente, mediante las deducciones por las circunstancias personales y familiares, y de la progresividad. Sin embargo, merece destacarse *otra técnica de personalización*: la consistente en las *exenciones subjetivas*, en favor, no sólo de las entidades públicas sino también de las entidades con fines benéficos, culturales, docentes o científicos⁵⁸.

2) Las transmisiones patrimoniales onerosas

Dispone la Ley que:

«*Son transmisiones patrimoniales sujetas:*

- A) *Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.*

⁵⁶ Cfr. art. 49, 1, LITP y AJD.

⁵⁷ Art. 1, 2, LITP y AJD.

⁵⁸ Vid. art. 45, I, A), LITP y AJD.

B) *La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas...*⁵⁹.

Estos hechos imponibles implican, dice Escribano, «*el desplazamiento de un derecho con causa onerosa, es decir, la llamada “adquisición derivativa”*. El resultado será el cambio en la titularidad de ese derecho y el fundamento del tributo residirá en la capacidad económica que se pone de manifiesto como consecuencia de esa adquisición. El ejemplo típico sería la compraventa»⁶⁰.

Este impuesto grava las transmisiones *patrimoniales*, propias del tráfico civil, que se diferencian de las transmisiones *empresariales*, propias del tráfico mercantil, que están gravadas por el IVA. Y el carácter de transmisiones «*onerosas*» significa que están excluidas las *adquisiciones lucrativas* que, como se sabe, están sujetas al *Impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Por último, este impuesto pertenece a la circulación de bienes *interior*, con lo que se excluyen las realizadas en el exterior, es decir, en el comercio internacional, que se encuentran sujetas a los impuestos aduaneros comunitarios.

3) Las operaciones societarias

La Ley declara que:

«*Son operaciones societarias sujetas:*

- 1.º *La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.*
- 2.º *Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.*
- 3.º *El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título»⁶¹.*

Estos hechos imponibles tienen por objeto el gravamen de los *desplazamientos patrimoniales*, que tienen lugar en la vida de las sociedades.

⁵⁹ Art. 7, 1, LITP y AJD.

⁶⁰ Cf. ESCRIBANO LÓPEZ, F., *op. cit.*, pp. 516 y s.

⁶¹ Art. 19, 1, LITP y AJD.

En cambio, en el último hecho imponible no se advierte ese desplazamiento patrimonial, sino un fundamento de protección de la competencia, que parece un caso de impuesto de *ordenación*. En efecto, se trata de buscar para las sociedades extranjeras una *imposición similar* a la de las sociedades españolas.

4) Los actos jurídicos documentados

La Ley establece que:

«Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:

- a) *Los documentos notariales.*
- b) *Los documentos mercantiles.*
- c) *Los documentos administrativos»*⁶².

Por lo que se refiere a los *documentos notariales*, están sujetas las escrituras, actas y testimonios⁶³.

Respecto de los *documentos mercantiles*, están sujetas las letras de cambio y los certificados de depósito transmisibles, entre otros, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento⁶⁴.

Por último, en relación con los *documentos administrativos*, están sujetos la rehabilitación y transmisión de títulos nobiliarios, y las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos⁶⁵.

Hay hechos imposables en los que, anota Escribano, «*la manifestación de capacidad económica pasa a un segundo plano y se atiende básicamente a las ventajas derivadas de la propia documentalización, es decir, al plus de seguridad o a la especial protección que se deriva de esa forma documental en la que se recoge el acto o contrato*»⁶⁶.

⁶² Art. 27, 1, LITP y AJD.

⁶³ Cfr. art. 28, LITP y AJD.

⁶⁴ Cfr. art. 33, 1, LITP y AJD.

⁶⁵ Cfr. art. 40, LITP y AJD.

⁶⁶ Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, F., *op. cit.*, p. 535.

Por tanto, al predominar el principio del beneficio sobre el de la capacidad económica, aparecen ciertos hechos impositivos como generadores de *tasas* pero no de impuestos.

VIII. LOS IMPUESTOS ADUANEROS

Hemos visto anteriormente las *características comunes* de la imposición sobre la circulación de los bienes en la que, como se sabe, está incluida la *circulación exterior*, que es el objeto de gravamen de los *Impuestos aduaneros*. Corresponde ahora exponer las *características propias* de éstos.

1) Las características propias

Se pueden indicar las siguientes *características propias* de los Impuestos aduaneros:

- A) Los *Impuestos aduaneros* tienen carácter *natural*, porque son de todo tiempo y lugar. Lucien Mehl ha venido enseñando que los Impuestos aduaneros son aquellos «*que gravan las mercancías importadas en el territorio nacional (derechos de entrada) y más raramente las mercancías exportadas (derechos de salida)*»⁶⁷. Es decir, se exigen con motivo del tráfico internacional de mercancías y servicios.
- B) Los *Impuestos aduaneros* están siempre condicionados por *dos* polos de tensión, es decir, por las controversias doctrinales entre los partidarios de las *dos* conocidas tesis opuestas:
 - a) Por una parte, la tesis del *librecambismo* que es favorable a una competencia sin fronteras, la cual resulta perjudicada por la existencia de los Impuestos aduaneros.
 - b) Por otra parte, la tesis del *proteccionismo* que, como su nombre indica, trata de proteger la producción interna o nacional mediante la aplicación de Impuestos aduaneros a la importación, con el fin de elevar sus precios y dejarlos así fuera de toda libre competencia.

⁶⁷ MEHL, L.: *Elementos de ciencia fiscal*, Casa Ed. Bosch, Barcelona, 1964, p. 182.

- C) Por tanto, los *Impuestos aduaneros* existen dentro del marco de la *intervención del Estado* en el comercio internacional, comercio exterior, que pretende *dos finalidades* fundamentales:
- a) Defender a las empresas nacionales de las *importaciones* de sus competidores extranjeros por la vía impositiva, que consigue que los bajos precios exteriores se eleven en el interior con la aplicación de los *Impuestos aduaneros*, precisamente.
 - b) Fomentar las *exportaciones* cuando no se tienen precios competitivos en el exterior, por vía de exenciones y devoluciones tributarias, y por vía de subvenciones, reales o encubiertas⁶⁸.
- D) En consecuencia, son impuestos de *ordenación* mayoritariamente, porque en ellos prepondera el fin ordenador extrafinanciero, proteccionista, sobre el fin financiero o recaudatorio⁶⁹.
- E) La *regla general* está constituida por los *Impuestos aduaneros* que gravan la *importación*, derechos de entrada, que además, son impuestos de *ordenación* por su finalidad esencialmente proteccionista. Lo explica Lucien MEHL diciendo que el fin de todo impuesto «*es la cobertura de los servicios públicos y sólo a título subsidiario, significa un medio de intervención del Estado. En lo que se refiere a los derechos sobre importaciones, esta escala se invierte: generalmente es percibido con finalidades económicas y su función de proveer al Tesoro queda relegada a segundo plano*»⁷⁰.
- F) En cambio, la *excepción* está constituida por los *Impuestos aduaneros* que gravan la *exportación*, derechos de salida. Esto es así porque los Estados tienden mucho más a desarrollar las exportaciones que a frenarlas o a reducirlas. Lo que persiguen es tratar de hacerse con las mayores cuotas posibles de mercados. No obstante, se han dado casos de *Impuestos aduaneros* de carácter *financiero*, no de ordenación, respecto de las exportaciones de algodón en Egipto, o de café en Brasil.
- G) Por tanto, la imposición aduanera consiste en una *pluralidad de impuestos*, según se dijo.

⁶⁸ Vid. CORRAL GUERRERO, L.: «La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho financiero (I): Doctrina, y (II): Derecho positivo», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 6, abril-junio 1975, y n.º 7, julio-septiembre 1975, respectivamente.

⁶⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, y Ed. Civitas, Madrid, 1988, p. 294.

⁷⁰ MEHL, L., *op. cit.*, p. 182.

2) Los impuestos aduaneros comunitarios

Es sabido que uno de los objetivos conseguidos por la UE en 1993, ha sido el del *mercado único*, para lo cual se tuvo que lograr previamente la *unión aduanera*. ¿Qué efectos produjo la unión aduanera? *Dos efectos principales*:

- 1.º La supresión de las aduanas entre los Estados miembros y, como consecuencia, la eliminación de los impuestos aduaneros *nacionales* entre ellos.
- 2.º El establecimiento de los impuestos aduaneros *comunitarios* para ser aplicados a los Estados *no miembros*, es decir, a los *terceros países*. Lo que ocasionó también la eliminación de los impuestos aduaneros nacionales frente a los *terceros países*.

Los Impuestos aduaneros comunitarios son *dos*: los *Derechos de aduana*, y las *Exacciones reguladoras agrícolas* que, a su vez, se subdividen en otros impuestos.

Se les pueden atribuir las siguientes *características comunes*:

- A) Por lo que se ha expuesto, volvemos a encontrarnos en la imposición aduanera comunitaria con la *pluralidad de impuestos*.
- B) Son impuestos *comunitarios*, porque la persona acreedora es la Unión Europea, la propietaria de su recaudación, para ser destinada a la financiación de la Hacienda comunitaria. Aun siendo de titularidad comunitaria, la *gestión recaudatoria* está encomendada a los Estados miembros en nombre y por cuenta de la Unión Europea.

El Derecho comunitario tiene previsto que: «*Los Estados miembros retendrán, en concepto de gastos de recaudación, el 10% de las cantidades a pagar en virtud de*»⁷¹, la aplicación de los Derechos de aduana y de las Exacciones reguladoras agrícolas. Para garantizar la recaudación impositiva existe un sistema de *asistencia mutua* entre los Estados miembros.

- C) Son impuestos *aduaneros*, porque gravan los actos de importación y exportación, teniendo las comunes características de impuestos indirectos, instantáneos, y de ordenación. Por tanto, no parece que las Exac-

⁷¹ Díez-Hochleitner, J., y Martínez Capdevila, C.: *Derecho comunitario europeo*, Ed. McGraw Hill, Madrid, 1996, pp. 581 y s., art. 2, 3.

ciones agrícolas tengan una naturaleza distinta de la de los Derechos de aduana⁷².

- D) Ambos impuestos comunitarios disponen de *dos instrumentos básicos*:
- a) El llamado Arancel Aduanero Comunitario Integrado, conocido con la sigla de Taric, obtenida de la expresión *Tarif Intégré Communautaire*, que contiene la nomenclatura de las mercancías con sus respectivos tipos impositivos.
 - b) El *Código Aduanero Comunitario*⁷³, CAC, que ha sido elaborado con el fin de adoptar una normativa aduanera, para el ámbito de los intercambios de mercancías entre la Comunidad y los terceros países.
- E) La cuantía de la financiación a la Hacienda comunitaria de estos dos impuestos aduaneros, ha sido de un escaso 20% en 1996, del total de los ingresos, con tendencia a la disminución a causa de la progresiva liberalización del comercio internacional. Por tanto, algo más del 80% en 1996 es lo que se ha obtenido por las dos participaciones, en el IVA y en el PNB, que tienen naturaleza de impuestos comunitarios de los que son *contribuyentes*, no los ciudadanos de la Unión Europea sino los Estados miembros⁷⁴.

3) Los derechos de aduana

- A) La normativa comunitaria se refiere a «*los derechos del arancel aduanero común y otros derechos*»⁷⁵, como *Derechos de Aduana*, de los que dice Falcón y Tella que son «*un concepto residual*»⁷⁶, en el sentido de que su ámbito está determinado por lo que queda fuera del marco del

⁷² Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *op. cit.*, p. 302.

⁷³ Ha sido aprobado por el Reglamento del Consejo, CEE, n. 2913/92, de 12 de octubre de 1992, y desarrollado por el Reglamento de la Comisión, CEE, n. 2454/93, de 2 de julio de 1993.

⁷⁴ Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho financiero, I. Derecho tributario (Parte general)*, Ed. Civitas, Madrid, 1998, 2.ª ed., pp. 566-571.

⁷⁵ «Art. 2.1. Constituyen recursos propios consignados en el presupuesto de las Comunidades, los ingresos procedentes de:... b) los derechos del arancel aduanero común y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de las Comunidades en los intercambios con los países no miembros, así como los derechos de aduana sobre los productos regulados por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero». Cfr. Díez-Hochleitner, J., *op. cit.*, p. 581.

⁷⁶ FALCÓN Y TELLA, R., *op. cit.*, p. 294.

PAC, *política agrícola común*, que es objeto del otro impuesto comunitario: las *Exacciones reguladoras agrícolas*.

- B) Las *dos clases* más importantes de los Derechos de aduana son los Derechos a la importación, y los Derechos *antidumping*.
- a) Los *Derechos a la importación* persiguen un fin de ordenación: la protección de las mercancías que se fabriquen en el territorio comunitario, frente a las procedentes de las zonas no comunitarias, de terceros países.
 - b) La expresión *antidumping* requiere una explicación. La palabra *dumping*, conocida desde hace tiempo, pertenece al comercio internacional y su mejor traducción al castellano podría ser la de discriminación desleal de precios. Consiste en la venta de productos en los mercados exteriores a precios inferiores a los aplicados en el mercado interno. Por ello, es una práctica condenada internacionalmente, admitiéndose la aplicación de derechos *antidumping* a los productos importados a fin de reconducirlos al precio normal⁷⁷, como una modalidad de los Derechos de aduana.

Por tanto, el Derecho comunitario tiene establecidos los derechos *antidumping*, cuyo ejercicio requiere *dos requisitos*: la previa existencia de *dumping*, y la de un *perjuicio* ocasionado en la producción comunitaria⁷⁸. Se considera que un producto es objeto de *dumping*, cuando su precio de exportación a la Unión Europea es inferior al valor normal de un producto similar. Generalmente se estima por valor normal, el *precio comercial en el país de origen*.

4) Las exacciones reguladoras agrícolas

- A) Se contienen en una fórmula comunitaria compleja que comienza con esta expresión: «*las exacciones reguladoras agrícolas*»⁷⁹. Pero ¿qué significa la palabra *exacciones*?

⁷⁷ Cfr. MORÁN SERRANO, M.: Voz «Dumping», en la obra colectiva *Breve Diccionario del Tratado de Unión Europea*, Ed. Antonio Remiro Brotóns, Centro Español de Relaciones Internacionales, Madrid, 1993, pp. 101 y s.

⁷⁸ Cfr. ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, J. M.: *La aduana en el Mercado Común*, Ed. Servicio de Estudios, Banco Exterior de España, 1985, p. 41.

⁷⁹ «Art. 2.1. Constituyen recursos propios consignados en el presupuesto de las Comunidades, los ingresos procedentes de:... a) las exacciones reguladoras agrícolas, primas, montan-

La palabra *exacciones* viene a ser sinónima de impuestos. Y en este contexto significa aquellos impuestos que cumplen una función *reguladora* del mercado, como su nombre indica, en relación con los intercambios exteriores de productos agrícolas, entre la Unión Europea y los terceros países, mediante el empleo de técnicas compensatorias⁸⁰, es decir, con la finalidad de *ordenación comunitaria* en el espacio de la *política agrícola común*.

Algunos autores sustituyen la palabra *exacciones* por la de *gravámenes*⁸¹. Las *exacciones reguladoras agrícolas* reciben también el nombre de *Prelèvements*⁸². Con esta palabra se suele hacer referencia, explica Albiñana, a las *exacciones de igualación de precios comunitarios e internacionales de los productos agrarios*⁸³. Es el mencionado carácter compensatorio, que restringe la liberalización del comercio internacional, y que parece que explica la *escasa aportación* que suponen estos impuestos para la financiación comunitaria: alrededor de un 3% del total del Presupuesto.

- B) Escribe Falcón y Tella que «*hay que distinguir entre derechos de importación — los más frecuentes — y derechos de exportación. Dentro de los primeros, a su vez, se incluyen los derechos reguladores y otras figuras o mecanismos complementarios que suelen acompañarlos, que reciben la denominación de primas, montantes suplementarios o compensatorios, importes o elementos adicionales, etc.*»⁸⁴.
- a) Los derechos de *importación* de las *Exacciones reguladoras agrícolas* constituyen la *regla general*. Su finalidad de *ordenación* consiste en proteger y estabilizar el mercado único para procurar unos precios agrícolas *uniformes*.

tes suplementarios o compensatorios, importes o elementos adicionales, y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de las Comunidades en los intercambios con los países no miembros en el marco de la política agrícola común, así como las cotizaciones y otros derechos previstos en el marco de la organización común de mercados en el sector del azúcar;». Cfr. Díez HOCHLEITNER, J., op. cit., p. 581.

⁸⁰ En nuestra legislación aparece la expresión *Exacciones reguladoras de precios*. Cfr. Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989, Disposición adicional Segunda.

⁸¹ FALCÓN Y TELLA, R., *op. cit.*, p. 301. También GONZÁLEZ MOZOS, E.: «Recursos propios de la CEE», en la obra colectiva *Nociones de Derecho financiero*, Ed. Escuela de la Hacienda Pública, MEH, Madrid, tomo I, 1993, p. 79.

⁸² Cfr. MOLINA DEL POZO, C. F.: *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*, Ed. Trivium, Madrid, 1990, 2.ª ed., p. 209.

⁸³ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1992, 2.ª ed., p. 922.

⁸⁴ FALCÓN Y TELLA, R., *op. cit.*, p. 302.

Como explica el Profesor Molina del Pozo, ese fin de ordenación se funda en el principio de la *preferencia comunitaria*, inspirador de la PAC, según el cual se favorecerá la producción comunitaria situándola en una situación ventajosa frente a los productos provenientes de terceros países. El *método* utilizado para dar cumplimiento a dicho principio, es la compensación de precios, igualando el nivel de precios comunitarios con los del mercado mundial. «Así, cuando el precio de importación de un producto es inferior al que alcanza en el mercado de los distintos Estados miembros, la mercancía será gravada con una exacción reguladora variable, que sitúa el precio del bien por encima del precio interno»⁸⁵.

- b) Los derechos de *exportación* de las Exacciones reguladoras agrícolas constituyen la *excepción*, en el sentido de que no son tan generales como los de importación. Su finalidad de *ordenación* consiste en disuadir a la producción agrícola comunitaria para que venda en el mercado mundial, cuando los precios de éste sean superiores a los comunitarios, con el designio último de garantizar el abastecimiento de la Unión Europea.

⁸⁵ MOLINA DEL POZO, C. F., *op. cit.*, p. 209.