

# **APLICACIÓN DE LA NORMATIVA ADUANERA EN EL ÁMBITO DEL IGIC Y DEL AIEM: PROCEDENTE SOLO EN EL CASO DE REMISIÓN NORMATIVA O A TÍTULO SUPLETORIO**

**DIEGO LÓPEZ TEJERA**

Subdirector de Grandes Contribuyentes, Tributos a la Importación y Especiales  
Agencia Tributaria Canaria

## **SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. Canarias como parte del territorio aduanero de la Unión.
- III. Características generales relevantes de los tributos derivados del REF.
- IV. El sistema de fuentes de los tributos estatales.
- V. Diferencias entre el ámbito fiscal y el ámbito aduanero.
- VI. Referencias a la materia aduanera en la legislación reguladora del IGIC y del AIEM.
  - a) Remisiones a la normativa aduanera
  - b) Aplicación supletoria de la normativa aduanera. La disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991
- VII. Algunas consecuencias prácticas.
- VIII. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

El propio título de este trabajo contiene ya en síntesis la conclusión del mismo: la normativa aduanera (comunitaria y estatal) no se aplica de manera directa en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias (AIEM) sino que únicamente resulta aplicable en el caso de que exista una remisión a la misma en la normativa reguladora de aquellos tributos, en el caso de que -existiendo una laguna legal- se aplique aquella a título supletorio o, finalmente, y en su caso, en el supuesto de que el aplicador del Derecho utilice la normativa aduanera como elemento de interpretación.

Esta afirmación que a priori para algunos puede parecer desde luego una obviedad, no necesitada de mayores argumentos, no resulta sin embargo en ocasiones de tanta claridad en la práctica y así parece desprenderse de algunas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias -TSJC- (Sala de lo Contencioso-Administrativo)<sup>1</sup> que han

venido a determinar la procedencia de aplicar de manera directa la normativa aduanera comunitaria en el ámbito del IGIC y del AIEM con base en el principio de primacía del derecho comunitario; aplicación directa a veces presentada como una aplicación a título supletorio. Lo anterior no significa, empero, que se trate de una doctrina consolidada del TSJC ya que, como veremos, no faltan ejemplos de otras sentencias del mismo órgano jurisdiccional que mantienen un criterio diferente al anterior y coincidente con la línea interpretativa que sostenemos en el presente trabajo por considerar que es la interpretación más ajustada a Derecho.<sup>2</sup>

En todo caso, desde la propia introducción queremos advertir que no se trata de llevar a cabo aquí una revisión crítica de aquellas resoluciones judiciales -en esa labor que alguno ha denominado como enjuiciamiento extraprocesal de las sentencias-, ni tampoco se trata de examinar los casos concretos que originaron las controversias jurídicas resueltas en sede judicial en aquellas

<sup>1</sup> Entre otras, pueden verse las sentencias del TSJ Canarias (Sala de lo C-A) la nº 222 (sede SCTF), de 07.11.2014 (recurso nº 341/2012), la nº 488 (sede LPGC) de 17.12.2014 (recurso nº 64/2012), la nº 182 (sede LPGC) de 15.05.2015 (recurso nº 393/2014), o la nº 326 (sede SCTF), de 03.11.2015 (recurso nº 128/2014).

<sup>2</sup> Entre otras, pueden verse las sentencias del TSJ Canarias (Sala de lo C-A) nº 357 (sede LPGC) de 11.10.2007 (recurso nº 21/2006), la nº 69 (sede LPGC) de 03.03.2009 (recurso nº 377/2007), la nº 251 (sede SCTF) de 30.10.2012 (recurso nº 352/2009) o la nº 70 (sede SCTF), de 08.02.2016 (recurso nº 123/2014).

sentencias (casos concretos en los que, todo sea dicho, también es posible que la actuación de la propia Administración -o, más exactamente, del Gobierno Autónomo- haya contribuido en buena medida al contenido de aquellos fallos judiciales).

En el presente trabajo se trata simplemente de analizar, desde una perspectiva estrictamente jurídica, el objeto de estudio planteado, el cual se sitúa en el ámbito de la normativa jurídica, de su aplicación e interpretación. Para ello analizaremos las normas de la Ley General Tributaria que regulan el sistema de fuentes, la aplicación y la interpretación de las normas, la situación de la Comunidad Autónoma de Canarias como parte integrante del territorio aduanero de la Unión Europea, las características generales relevantes de los comúnmente denominados tributos derivados del REF y asimismo las normas reguladoras de estos últimos -y también de la normativa general- que hacen referencia a la normativa aduanera. Finalmente veremos algunas consecuencias prácticas de

dicha problemática.

No deja de ser llamativo que el objeto del presente trabajo es justamente la otra cara de la moneda de la problemática que habitualmente se plantea desde una perspectiva más amplia, la del ordenamiento jurídico tributario estatal en su conjunto. Desde esta última perspectiva, el problema que suele plantearse es la aplicabilidad de las normas estatales internas a la materia aduanera considerando el efecto directo y la primacía de la normativa comunitaria en dicha materia<sup>3</sup>. En el presente trabajo lo que planteamos es justamente lo contrario: ¿en que casos se aplica la normativa aduanera (estatal o comunitaria) a los denominados tributos derivados del REF (IGIC y AIEM) en cuanto tributos indirectos internos “no aduaneros” que gravan el tráfico exterior de mercancías?

Por lo demás, tampoco debe resultar sorprendente que pueda haber discrepancia de pareceres en una materia tan compleja como esta en la que se plantean las no siempre

---

<sup>3</sup> Esta problemática es la que ha justificado la introducción por el apartado 63 del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de la vigente Disposición Adicional Vigésima de la LGT, la cual regula determinadas especialidades en el ámbito de los “tributos integrantes de la deuda aduanera”.

fáciles relaciones entre el Derecho comunitario y el Derecho nacional, con el añadido de que entran en juego las peculiaridades derivadas del régimen fiscal canario, el cual siempre se ha caracterizado por constituir un derecho especial, históricamente respecto al Derecho nacional y en la actualidad tanto respecto a aquel como al Derecho comunitario, siendo destacable dicha especialidad respecto a este último ordenamiento si consideramos que en el mismo tienen especial relevancia las normas armonizadoras.

## II. CANARIAS COMO PARTE DEL TERRITORIO ADUANERO DE LA UNIÓN

Como ya hemos expuesto en algún trabajo anterior<sup>4</sup>, frente a la tradicional vigencia en Canarias -con mayor o menor pureza<sup>5</sup>- del principio de franquicia arancelaria o aduanera<sup>6</sup>, vigencia que históricamente tuvo reconocimiento jurídico no solo en las normas nacionales sino incluso en algunos convenios internacionales<sup>7</sup> y

<sup>4</sup> Vid. LÓPEZ TEJERA, D., “El Régimen Económico Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior”, en *Hacienda Canaria* nº 1 (Abril-2002), págs. 20-26.

<sup>5</sup> No obsta a la tradicional vigencia del principio de franquicia arancelaria el que hay habido determinadas vulneraciones históricas del citado principio. Al respecto, puede consultarse OROZCO MUÑOZ, M., *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997, y asimismo BOURGON TINAÓ, L. P., *Los Puertos Francos y el Régimen Especial de Canarias*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982.

<sup>6</sup> Este principio de *franquicia arancelaria o aduanera puede definirse* con nuestro Tribunal Constitucional como aquel que comporta la “*inaplicación de derechos de esa índole (arancelaria) o impuestos equivalentes que comportasen gravámenes de los actos de comercio exterior*” (STC 35/1984, de 13 de marzo; F. J. 2º).

<sup>7</sup> Así, Juan HARDISSON RUMEU y GUILLERMO NÚÑEZ (cfr. Hardisson Rumeu, J. y Núñez Pérez, G., “Especialidades económico-fiscales de Canarias”, en *Geografía de Canarias*, Tomo 6, 2ª edición, Editora Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1988, pág. 35) han hecho notar cómo en el Protocolo de Adhesión de España al Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) firmado el 30 de junio de 1963, se consideró a Canarias como territorio arancelario distinto de la Península y Baleares a efectos de la aplicación del Acuerdo General, es decir, que Canarias no quedaba excluida del GATT, siéndoles de aplicación las partes del mismo firmadas por España, pero con la particularidad de constituir un territorio aduanero diferenciado.

que se mantuvo incluso en el año 1985 cuando el Reino de España se integró en las Comunidades Europeas<sup>8</sup> a través del Protocolo nº 2 del Acta de Adhesión<sup>9</sup>, es lo cierto que a partir de la aprobación del Reglamento CEE 1911/91 del

Consejo, de 26 de junio<sup>10</sup>, y sin perjuicio de que en dicho reglamento se previeran determinadas especialidades<sup>11</sup>, Canarias quedó integrada en el territorio aduanero comunitario y en la Unión Aduanera<sup>12</sup>,

<sup>8</sup> Vid. GÉNOVA GALVÁN, ALBERTO, “El estatuto de Canarias en la Comunidad Económica Europea”, en *Impuestos II/1986*, pp. 912-924.

<sup>9</sup> Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. Y GÉNOVA GALVÁN, A., “Análisis jurídico del Protocolo número 2 al tratado de adhesión de España a las Comunidades Europeas”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 22(1986), págs. 49-53. Asimismo, vid. ASÍN CABRERA, A., NÚÑEZ PÉREZ, G., RIVERO CEBALLOS, J.L., Y RODRÍGUEZ MARTÍN, J.A., “Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea”, en *Noticias de la Unión Europea*, nº 166 (Noviembre 1998), Separata, pág. 10. Estos autores han llegado a afirmar que “si hubiera que resaltar como más o menos relevante alguno de los aspectos que conformaban el régimen especial de Canarias definido en el Acta de Adhesión, éste sería sin duda el relativo a la exclusión o no pertenencia de Canarias al territorio aduanero comunitario”.

Efectivamente, como hemos señalado en otro lugar (cfr. LÓPEZ TEJERA, D., “El Régimen Económico Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior”, en *Hacienda Canaria* nº 1 (Abril-2002), pág. 10) “en el momento de la adhesión del Reino de España a las CCEE, tras valorarse las contradicciones existentes entre los principios tradicionales que inspiraban el REF canario (franquicia aduanera) y los principios básicos de las citadas Comunidades (Unión Aduanera), y tras adoptarse una decisión política al respecto que se tradujo jurídicamente en el referido Protocolo nº 2, se dejó al territorio de las islas Canarias fuera del territorio aduanero comunitario (en el cual quedaba integrado el “territorio del Reino de España”), continuando así en definitiva con la secular tradición que venía manteniendo al archipiélago canario fuera del territorio aduanero nacional, aunque se hubiera operado una novación fundamental en el sentido de que se había pasado de una Aduana Nacional o Estatal a una Aduana Supranacional Comunitaria”.

<sup>10</sup> Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias (DOCE nº L 171, de 29 de junio).

<sup>11</sup> En relación con dichas especialidades, vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Las especificaciones en materia aduanera y fiscal”, en la obra colectiva *Canarias en la Comunidad Europea*, Fundación Pedro García Cabrera, Madrid, 1994; y asimismo OSSA MARTÍNEZ, A. DE LA, “Tributación aduanera en Canarias a raíz de la entrada en la Unión Europea”, en *Impuestos* nº 24 (1996), pp. 76 a 105.

<sup>12</sup> Es por ello que hemos sostenido que, desde esta concreta perspectiva de los derechos aduaneros, debemos mantener un concepto de comercio exterior que podríamos calificar como “*estricto*” toda vez que las operaciones de Canarias con el resto de partes del territorio aduanero comunitario deben calificarse de “operaciones interiores” y únicamente cabe reputar como “operaciones exteriores” las realizadas entre las islas Canarias y los denominados países terceros (cfr. LÓPEZ TEJERA, D., “El Régimen Económico Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior”, en *Hacienda Canaria* nº 1 (Abril-2002), págs. 1-63).

Frente a la opinión generalizada de la más autorizada doctrina y también sostenida en algún fallo judicial, por nuestra parte hemos defendido en el citado trabajo que, a la vista del vigente artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, no puede entenderse jurídicamente abolida la “franquicia arancelaria” sin perjuicio de que debamos interpretar dicho principio de diferente forma a como se ha venido interpretando históricamente y sin que desconozcamos lo problemático que resulta el poder calificar en rigor como “principio” las especialidades canarias en materia aduanera, es decir, lo que opera en la actualidad por vía de excepción al principio general de integración del archipiélago en la Política Aduanera de la Comunidad.

Asimismo en otro trabajo también hemos invitado a la reflexión acerca de si resulta necesario y conveniente eliminar del Estatuto de Autonomía de Canarias toda referencia al principio de franquicia arancelaria tal y como en alguna ocasión de ha propuesto, o si, por el contrario, aun asumiendo la necesidad de entender el referido principio en una forma distinta a la tradicional, no sería más conveniente el mantenimiento del citado principio como uno de los elementos nucleares del REF canario y, es más, el principio embrionario de todas nuestras especialidades económico-fiscales (Vid. LÓPEZ TEJERA, D., “Una pregunta: ¿resulta necesario enterrar la franquicia aduanera?”, en *Hacienda Canaria* nº 17 (octubre 2006), págs. 349-357).

siendo de plena aplicación en nuestro territorio -aparte las referidas especialidades- la normativa aduanera comunitaria y estatal.

Si nos centramos en la normativa aduanera comunitaria actualmente vigente, el artículo 4.1 del Código Aduanero de la Unión -CAU- (aprobado por el Reglamento (UE) nº 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, y cuya entrada en vigor se produjo el pasado día 1 de mayo de 2016), a la hora de delimitar el territorio aduanero de la Unión, señala que el mismo comprende determinados territorios entre los que figura *"el territorio del Reino de España, salvo Ceuta y Melilla"*. La

Ceuta y Melilla, por lo que, en definitiva, Canarias forma parte del antes llamado "territorio aduanero comunitario" y ahora denominado "territorio aduanero de la Unión".

**Canarias forma parte del territorio aduanero de la Unión, de la unión aduanera en la que se basa la Unión Europea**, y resulta en consecuencia aplicable en dicho territorio la legislación aduanera<sup>13</sup> que garantiza la aplicación de las medidas arancelarias para regular el comercio de mercancías entre la Unión Europea y los países y territorios situados fuera del territorio aduanero de esta. Esta normativa aduanera<sup>14</sup>, en virtud del principio de autonomía

---

<sup>13</sup> Cfr. el art 5, apartado 2, del CAU que contiene la definición de **"legislación aduanera"** como el cuerpo legal integrado por:

- a) el código y las disposiciones para completarlo o para su ejecución, adoptadas a nivel de la Unión o a nivel nacional;
- b) el arancel aduanero común;
- c) la legislación relativa al establecimiento de un régimen de la Unión de franquicias aduaneras; y
- d) los acuerdos internacionales que contengan disposiciones aduaneras aplicables en la Unión;

<sup>14</sup> Tal y como destacado ESCOBAR LASALA, la unión aduanera es una competencia exclusiva de la Unión Europea por lo que, considerando el contenido del artículo 2.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) -resultante del Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 y en vigor desde el 1 de diciembre de 2009-, *"en materia aduanera sólo la Unión puede legislar y los Estados miembro únicamente pueden hacerlo en la medida en que la Unión les faculte o para aplicar actos de la Unión"* (ESCOBAR LASALA, J. J., "La normativa aduanera y la modificación de la Ley General Tributaria", en *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 3, 2015, Nº 3, 1 de jun. de 2015, Wolters Kluwer).

institucional y procedimental<sup>15</sup>, debe ser aplicada por la administración competente de cada Estado miembro de la Unión: en el caso de España, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria que es la autoridad aduanera en el caso de nuestro país (como organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero), sin perjuicio obviamente

de aquellas competencias reservadas a las instituciones comunitarias.

**El hecho de que Canarias forme parte del territorio aduanero de la Unión no es obstáculo para que el archipiélago se incluya entre los denominados “territorios fiscales especiales de la Unión”.** Conforme señala el artículo 1, apartado 35, del Reglamento Delegado del CAU<sup>16</sup>, se entiende por «territorio fiscal

<sup>15</sup> Vid. ARZOZ SANTISTEBAN, X., “La autonomía institucional y procedimental de los estados miembros en la Unión Europea: mito y realidad”, en *Revista de Administración Pública* nº. 191, mayo-agosto (2013), págs. 159-197.

<sup>16</sup> Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (DOUE de 29.12.2015).

El propio CAU, en el apartado 13 de su parte expositiva señala: “*Es conveniente introducir en el código un marco jurídico para la aplicación de determinadas disposiciones de la legislación aduanera al comercio de mercancías de la Unión entre partes del territorio aduanero a las que sean aplicables las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido o de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y partes de ese territorio a las que no sean aplicables, así como al comercio entre partes a las que no sean aplicables dichas disposiciones. Teniendo en cuenta que las mercancías en cuestión son mercancías de la Unión y considerando el carácter fiscal de las medidas en juego en el comercio correspondiente, está justificado introducir procedimientos simplificados adecuados en las formalidades aduaneras que se deban aplicar a dichas mercancías*”.

Y en su artículo 1, apartado 3, el propio CAU establece que “*determinadas disposiciones de la legislación aduanera, incluidos los procedimientos simplificados contemplados, serán aplicables al comercio de mercancías de la Unión entre partes de su territorio aduanero a las que sean aplicables las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE o de la Directiva 2008/118/CE, y partes de ese territorio a las que no sean aplicables, así como al comercio entre partes de ese territorio a las que no sean aplicables dichas disposiciones*”.

especial»: una parte del territorio aduanero de la Unión donde no sean de aplicación las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido<sup>17</sup>, o de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE<sup>18</sup>. La consecuencia de lo anterior es que pueden aplicarse determinadas disposiciones de la legislación aduanera en el tráfico entre dichos territorios fiscales especiales entre sí y con aquellas partes del territorio aduanero que sí forman parte del sistema armonizado del Impuesto

sobre el Valor Añadido (IVA) y de los Impuestos Especiales, bien entendido que las medidas en juego son de carácter fiscal y no aduanero (puesto que son mercancías de la Unión), lo cual, a su vez, justifica que se articulen procedimientos simplificados en lo que son- se insiste y se subraya- formalidades aduaneras; en definitiva, es un supuesto en que, como se ha destacado por la doctrina aduanera, “los procedimientos aduaneros se aplican en apoyo de los sistemas fiscales”.<sup>19</sup>

Debe tenerse en cuenta que el propio Reglamento CEE 1911/1991 (citado) que modificó el estatus de las islas Canarias en la Comunidad Europea mantuvo la exclusión del

<sup>17</sup> El artículo 6. apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, establece:

*“1. La presente Directiva no se aplicará a los territorios siguientes, que forman parte del territorio aduanero de la Comunidad: (...) b) islas Canarias”.*

Por esta razón, Canarias, aunque forma parte del territorio aduanero comunitario, tiene la consideración, a los efectos de dicha Directiva (art. 5.3), de “territorio tercero”.

<sup>18</sup> Por su parte, el artículo 5, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, establece:

*“2. La presente Directiva y las Directivas a que se refiere el artículo 1 no serán de aplicación en los territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Comunidad que se citan a continuación: a) Islas Canarias”.*

Es por ello que Canarias, también a efectos a efectos de la citada Directiva (art. 4.4) tiene la consideración de “territorio tercero”, aunque forme parte del territorio aduanero de la Unión.

<sup>19</sup> Cfr. CEPEDA CARO, M.A., GARRE ALCARAZ, F., E INGELMO PINILLA, J., “Destinos Aduaneros”, capítulo VII, p.174, en *Código Aduanero*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1994.

archipiélago del sistema armonizado tanto del IVA como de los impuestos especiales y ello toda vez que tal exclusión -y el mantenimiento de una fiscalidad indirecta específica de las islas- no resultaba incompatible con el refuerzo de la integración de las islas en la Comunidad.<sup>20</sup>

Justamente el hecho de que Canarias sea un territorio fiscal especial dentro del territorio aduanero de la Unión ha permitido:

i) Que Canarias esté excluida del sistema armonizado del IVA.

ii) Que algunos impuestos especiales del Estado no se apliquen en Canarias (por ej., el Impuesto estatal sobre Hidrocarburos) y que los que se aplican lo sean sin el carácter de norma armonizada a las directivas comunitarias en la materia (por ej., Impuestos del Estado sobre

Alcoholes).

iii) La existencia de una fiscalidad indirecta específica en Canarias, que se refleja tanto en la existencia de los tributos derivados del REF (el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias) como en la existencia de unos impuestos autonómicos propios sobre consumos específicos (Impuesto sobre Combustibles derivados del petróleo e Impuesto sobre Labores del Tabaco<sup>21</sup>).

iv) Económicamente, el mantenimiento de un notable diferencial fiscal respecto al existente en el territorio peninsular español.

En todo caso, lo que nos interesa destacar en este apartado es que, al margen de que subsistan determinadas especialidades en materia aduanera<sup>22</sup> y con

<sup>20</sup> Cfr. el art. 4 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias (DOCE nº L 171, de 29 de junio).

<sup>21</sup> Vid. CAMPO HERNANDO, A., "El nuevo Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre las labores del tabaco", en Hacienda Canaria nº 33, págs. 5-41

<sup>22</sup> La posibilidad jurídica de la existencia de dichas especialidades "aduaneras" está reconocida constitucionalmente en Derecho Comunitario en el artículo 349 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE 30.03.2010), en el que se regula la posibilidad de adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación de los Tratados en dichas regiones, incluidas las políticas comunes, en relación con las denominadas regiones ultraperiféricas, teniendo en cuenta las características y exigencias especiales de las mismas.

independencia asimismo de que desde el punto de vista fiscal Canarias sea un territorio fiscal especial, lo que resulta incuestionable es que:

i) Canarias forma parte del territorio aduanero de la Unión y se aplican en dicho territorio los derechos del arancel aduanero común, que constituyen un recurso propio de la Unión<sup>23</sup>;

ii) La normativa aduanera resulta plenamente aplicable en dicho territorio por parte de las autoridades aduaneras comunitarias (con plena vigencia del principio de primacía del derecho comunitario sobre la normativa nacional<sup>24</sup> en caso de

contradicción entre uno y otro) pero, eso sí, en aquel ámbito material -el aduanero- que es propio de la normativa aduanera. Es decir, tal y como destacara PELECHÁ ZOZOYA<sup>25</sup>, de la misma manera que el CAU y sus normas de desarrollo tienen su ámbito de aplicación geográfico (territorio aduanero de la Unión), también tienen su ámbito de aplicación tributario -no geográfico-, constituido principalmente por los derechos de aduana que deben pagarse a la importación o exportación de mercancías (art. 5, apartados 20 y 21 del CAU), sin perjuicio de que una normativa tributaria no aduanera (normativa fiscal) pueda remitirse a la normativa aduanera, y sin que, desde

---

Al respecto, hemos de recordar además que el vigente artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias establece en su apartado 2 que el régimen económico-fiscal de Canarias “*incorpora a su contenido los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea, con las modulaciones y derogaciones que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo*”.

<sup>23</sup> Cfr. el art. 311 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>24</sup> El artículo 149.1.10ª) de la Constitución Española atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la materia “*Régimen aduanero y arancelario; comercio exterior*”.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que el artículo 38.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias prevé que “*la Comunidad Autónoma de Canarias será informada en el proceso de negociación y elaboración de los tratados y convenios internacionales y en las negociaciones de adhesión a los mismos, así como en los proyectos de legislación aduanera, en cuanto afecten a materias de su específico interés*”, así como que “*recibida la información, el Órgano de Gobierno de la Comunidad Autónoma emitirá, en su caso, su parecer*”.

<sup>25</sup> Cfr. PELECHÁ ZOZOYA, F., *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 33-36

luego, a nuestro juicio, resulte procedente otorgar a la normativa aduanera una fuerza expansiva que resulta absolutamente injustificada y no conforme a Derecho.

Es por ello que, a nuestro juicio, no resulta conforme a Derecho el criterio contenido en algunas sentencias del TSJ de Canarias<sup>26</sup> según las cuales los reglamentos comunitarios en materia aduanera son de directa aplicación, con primacía sobre el derecho interno, en el ámbito del IGIC y del AIEM (en su modalidad de operaciones de comercio exterior), con las consecuencias prácticas a las que luego haremos referencia; y ello sin perjuicio de que dicha normativa pueda resultar de aplicación, ya sea por remisión de la normativa propia de los tributos REF, ya sea porque aquella resulte de aplicación a título supletorio en virtud de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 en cuya redacción luego nos detendremos.

### III. CARACTERÍSTICAS GENERALES RELEVANTES DE LOS TRIBUTOS DERIVADOS DEL REF

Aclarada la integración de Canarias en el territorio aduanero de la Unión y las consecuencias jurídicas que de ello se derivan, entendemos necesario destacar determinadas características relevantes de los comúnmente denominados "tributos derivados del Régimen Económico-Fiscal de Canarias" que son el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias (AIEM). Hablamos de características relevantes en la medida en que queremos destacar, entre otras características básicas de dichos tributos, únicamente aquellas que entendemos significativas a efectos del objeto de este estudio:

#### ***a) Son tributos estatales que forman parte del sistema tributario estatal***

Tanto el IGIC como el AIEM son impuestos estatales, tributos estatales internos (en terminología del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea -DOUE nº 83, de 30.03.2010), creados por el Estado

<sup>26</sup> Entre otras, pueden verse las sentencias del TSJ Canarias (Sala de lo C-A) nº 21/2013 (sede LPGC) de 21.12.2012 (recurso nº 223/2010), la nº 488 (sede LPGC) de 17.12.2014 (recurso nº 64/2012), la nº 182 (sede LPGC) de 15.05.2015 (recurso nº 393/2014).

español en el ejercicio de la potestad originaria que al Estado reconoce la Constitución Española (art. 133.1).

Ambos impuestos han sido creados y se hallan regulados básicamente en una ley estatal (la Ley

20/1991, de 7 de junio) aprobada por las Cortes Generales<sup>27</sup>.

Sin entrar en la discusión o debate acerca de si dichos tributos debieron “crearse como” o deben ser tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias<sup>28</sup>, de si se

<sup>27</sup> Sin perjuicio de que haya que tener bien presente, en algunos ámbitos específicos, la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y la Ley territorial 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, ambas aprobadas por el Parlamento de Canarias en el ejercicio de las competencias que al mismo reconoció la disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

<sup>28</sup> Algún autor (SÁNCHEZ SERRANO, L., “La imposición indirecta canaria como imposición estatal”, en Noticias CEE nº 94 -Noviembre 1992-, págs. 85-93) ) planteó en su momento que la configuración legal como estatales de los impuestos derivados del REF incurre en contradicción con los principios del REF canario y con otras normas del ordenamiento constitucional, así como que habría sido más conforme con el principio de autonomía el que se configurase a los citados tributos como impuestos propios de la Comunidad Autónoma Canaria, e incluso en el caso del APIC como impuesto “propio” de las Haciendas Locales Canarias. En parecidos términos, también Rubio de Urquía se manifestó en contra de la configuración como estatal del APIC (cfr. RUBIO DE URQUÍA, J.I. “El nuevo régimen de imposición indirecta en Canarias y su inserción en el contexto REF”, en Noticias CEE nº 94 (Noviembre 1992) , págs. 33-39).

Por su parte, FRANCISCO HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, con ocasión de la proyectada reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias en el año 2006, afirmó que, en su opinión, “*todos los factores (históricos, de ámbito de vigencia, de reforzamiento de las competencias autonómicas, etc.) coinciden en que la naturaleza legal futura de los tributos REF debe ser la de tributos propios de la CAC y la misma debe obtener pleno reconocimiento estatutario*” (HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “Acerca de los obstáculos para que los tributos REF puedan ser considerados tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias”, *Hacienda Canaria* nº 17 (Octubre 2006), págs. 341-348). Puede verse también del mismo autor: HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., “La STC nº 156/2004: la configuración constitucional de

trata o no de tributos cedidos<sup>29</sup>, o de si -más allá de su titularidad estatal- su característica esencial radica justamente en tratarse de tributos de exclusiva aplicación en Canarias y que constituyen elementos estructurales del REF canario, más allá de todo eso, lo que queremos subrayar es que se trata de "tributos estatales internos" a los cuales debe aplicarse y

se aplica el sistema de fuentes regulados en el art. 7 de la LGT al que luego nos referiremos.

**b) Son tributos integrados en el particular REF canario**

Tanto el IGIC como el AIEM son tributos indirectos, de exclusiva aplicación en las islas Canarias, que

---

los tributos del régimen económico y fiscal de Canarias. Comentario crítico", en *Noticias de la Unión Europea* nº 279 (2008), págs. 53-59.

Con independencia de lo anterior, el propio TRIBUNAL SUPREMO (Sentencia de 20 de junio de 1991 de la Sección 2ª de la Sala Tercera -ponente: D. Ricardo Enríquez Sancho), en relación con los antiguos arbitrios insulares creados por la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias, calificó a los mismos como tributos propios de la Comunidad Autónoma, aplicándoles en consecuencia las previsiones del artículo 20, apartado 1, letra a) de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas).

<sup>29</sup> Cierta sector doctrinal ha defendido la consideración de los tributos derivados del REF (en particular, del IGIC) como tributos estatales cedidos, aunque sometidos, eso sí, a un régimen especial de cesión inherente al REF, diferenciado del régimen común, y amparado en la referida Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA. Al respecto, cfr. OROZCO MUÑOZ, M. "Inserción del IGIC en el marco constitucional y estatutario", *Hacienda Canaria* nº 6, especial, págs. 35 y ss., y asimismo, OROZCO MUÑOZ, M. *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997, pág. 223.

También el TRIBUNAL SUPREMO, en una reciente sentencia (STS nº 1.857, de 19 de julio de 2016, de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. casación nº. 1703/2015 -ponente: D. Rafael Fernández Montalvo-) ha afirmado en relación con el IGIC que "se configura como un impuesto estatal -parte del sistema tributario estatal- cedido a la Comunidad Autónoma de Canarias".

Otros autores han negado expresamente dicha naturaleza de tributos cedidos. Así, en relación concretamente al IGIC, cfr. NÚÑEZ PÉREZ, G. *Impuesto General Indirecto Canario y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, 1996, pág. 34.

forman parte del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el cual, confirmado y reconocido constitucionalmente en la Disposición Adicional Tercera de nuestra Carta Magna<sup>30</sup>, se caracteriza

por constituir un régimen fiscal particular y especial ("subsistema singular en el sistema común"<sup>31</sup>) que hunde sus raíces en la historia aparte de hallarse justificado por razones

<sup>30</sup> Clavijo Hernández y Muñoz Ciudad consideran que, a través de la Disposición Adicional Tercera, la Constitución lleva a cabo una **confirmación**, más que reconocimiento, de un Derecho especial de Canarias en materia fiscal. Con la Disposición Adicional Tercera, lo que se ha hecho -añaden- es confirmar la legitimidad constitucional del régimen fiscal canario, que permite que en nuestras islas exista un régimen fiscal distinto del que rige en el resto del territorio común. Cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. Y MUÑOZ CIUDAD, C., "Las especialidades fiscales canarias: el IVA", en *Hacienda Pública Española* nº 79, pág. 141.

Aparte del anterior, pueden consultarse, entre otros muchos y valiosos trabajos doctrinales: OROZCO MUÑOZ, M., *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997; ENTRENA CUESTA, R. "Disposición Adicional Tercera" (pág. 2.764), en Garrido Falla, F., *Comentarios a la Constitución*, Civitas Ediciones, S.L., 3ª edición, Madrid, 2001; MARTÍN CÁCERES, A.F., "La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 59 (julio-septiembre 1988), pág. 455; ANGULO RODRÍGUEZ, E. "Análisis comparativo del régimen fiscal de archipiélago canario", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 34 (abril-junio 1982); GÉNOVA GALVÁN, A., "El Régimen Fiscal de Canarias: panorama actual y análisis de su reforma", en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 35 Julio-Septiembre 1982; MAURICIO SUBIRANA, S., *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, Instituto Canario de Administración Pública (Gobierno de Canarias)-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1994, pp. 169-175; BLASCO ARIAS, L. M., "El impuesto sobre determinados medios de transporte y el régimen económico y fiscal de Canarias", en *Noticias de la Unión Europea* nº 279 (2008), págs. 29-38; o CALATAYUD PRATS, I., "La jurisprudencia constitucional sobre el régimen económico y fiscal de Canarias y su influencia en la propuesta de Estatuto de Autonomía de Canarias", en *Noticias de la Unión Europea* nº 279 (2008), págs. 39-52.

<sup>31</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 17 de abril de 1989, FJ 1º, párrafo primero; ponente, Excmo. Sr. D. Rafael de Mendizábal Allende.

objetivas de carácter geográfico<sup>32</sup>.

Si, tal y como señala el art. 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, el REF canario se basa, entre otros elementos, en la existencia de franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo, el propio Tribunal Constitucional reconoció desde una antigua sentencia<sup>33</sup> que se integran en el principio de franquicia esos tributos que conforman una fiscalidad indirecta específica canaria y que se destinan a financiar de manera reforzada las haciendas canarias (sin perjuicio de la finalidad extrafiscal<sup>34</sup> del AIEM, el cual, como es sabido, trata de contribuir al desarrollo de la producción de bienes en Canarias).

Precisamente por lo anterior, tanto en la propia Ley 20/1991, de 7 de junio, como en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece en relación un peculiar régimen de reparto de competencias entre el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las corporaciones locales canarias.<sup>35</sup>

**c) Son tributos que gravan el tráfico exterior de mercancías**

Al margen de ser tributos de exclusiva aplicación en el archipiélago

<sup>32</sup> Como hemos señalado en otro lugar, “en una comparación con los regímenes especiales históricos del País Vasco y Navarra, y atendiendo a ese fundamento dual del REF (territorial e histórico), creo que podríamos afirmar, si se permite el juego de palabras, que *el Régimen Económico Fiscal de Canarias no sólo es histórico sino que es no sólo histórico*” (cfr. LÓPEZ TEJERA, D. “Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero”, *Hacienda Canaria* nº 4, vol. 2 (Junio 2003), pág. 81).

<sup>33</sup> Cfr. el FJ Segundo de la STC 35/1984, de 13 de marzo.

<sup>34</sup> A juicio de MORENO CASTRO, la aprobación del AIEM marca un hito importante y “supone, al margen de valoraciones ideológicas, la consolidación de un enfoque proteccionista en la política económica y comercial de la Comunidad Autónoma de Canarias”. Cfr. MORENO CASTRO, R., “El Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM). Fundamentos jurídicos en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF)”, *Boletín Económico del ICE* nº 2850, del 1 al 14 de agosto de 2005.

<sup>35</sup> NÚÑEZ PÉREZ ha afirmado que las competencias de gestión que ostenta la Comunidad Autónoma de Canarias respecto al I.G.I.C. no las tiene atribuidas por delegación del Estado sino que se trata de unas competencias propias de la Comunidad Autónoma en virtud de la conformación del régimen fiscal canario como un régimen especial (NÚÑEZ PÉREZ, GUILLERMO G., *Impuesto General Indirecto Canario y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, 1996, pág. 205). En ese sentido, y desde su consideración como parte del concepto mismo del REF., ha afirmado Orozco Muñoz que “*la institución del Régimen Fiscal Especial de Canarias presenta un componente competencial especial, consistente en la atribución a la Comunidad Autónoma Canaria de un nivel y contenido competencial diferenciado en un plano normativo y de gestión*” (cfr. OROZCO MUÑOZ, M., *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág 31).

canario, tanto el IGIC como el AIEM incluyen en la definición de su hecho imponible dos modalidades<sup>36</sup>, una de las cuales recae sobre el tráfico exterior y grava las importaciones de bienes en las islas Canarias **cualquiera sea su procedencia** (ya procedan de países terceros, de la Unión Europea o del resto del territorio español<sup>37</sup>), el fin a que se destinen o la condición del importador<sup>38</sup>.

Precisamente por la existencia y el reconocimiento jurídico tanto a nivel constitucional como comunitario de ese régimen fiscal especial canario, **la existencia de dichos tributos y de las consecuentes barreras fiscales (no aduaneras) no suponen una vulneración ni del principio constitucional de unidad de mercado nacional<sup>39</sup> ni del**

**principio comunitario de libre circulación de mercancías** (art. 28 del TFUE).

El hecho de que los tributos-REF graven el tráfico exterior de mercancías ha supuesto tradicionalmente la coexistencia de dos Administraciones -la estatal y la autonómica- que tienen atribuidas normativamente unas competencias cuyo objeto es jurídicamente diferente pero que concurren en el mismo ámbito espacial y sobre la misma realidad económica; fenómeno que en la vertiente relativa al tráfico exterior de bienes ha sido tradicionalmente conocido con el nombre de la "doble aduana" y que históricamente representó algunas disfunciones y motivó numerosas quejas por parte de los operadores económicos y los ciudadanos. Precisamente con objeto

<sup>36</sup> Vide. los arts. 4 y 67 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

<sup>37</sup> Desde el punto de vista estadístico, creemos que resulta destacable que, con datos del año 2015 (fuente: ISTAC), las importaciones en Canarias procedentes de países terceros representaron sólo el 6,8 % del valor total de las importaciones en Canarias, las procedentes del resto de la UE llegaron al 11,6% mientras que las procedentes del resto de España alcanzaron el 81,6% del valor total.

<sup>38</sup> Vid. LÓPEZ TEJERA, D. El Régimen Económico Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior", en *Hacienda Canaria* nº 1 (Abril-2002), págs. 20-26.

<sup>39</sup> FERREIRO LAPATZA ha apuntado que la protección que la Disposición Adicional Tercera de la Constitución confiere al peculiar Régimen Fiscal de las islas Canarias hace inviable cualquier consideración de inconstitucionalidad basada en la prohibición de barreras fiscales (art. 139 CE), en las competencias del Estado sobre régimen aduanero y Hacienda general (art. 149 CE), o en una excepción, y como tal, privilegio del que no gozan otras Comunidades Autónomas (art. 138 CE), es decir, en definitiva, en la desigualdad (art. 31.3 CE) fiscal de canarias respecto al resto del territorio nacional (Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.-Instituto Canario de Administración Pública, Madrid, 1996, Dictamen nº 4, pág. 74).

de solventar en buena medida los problemas derivados de dicha concurrencia de administraciones, desde el año 2005 se instauró la llamada "*Ventanilla Única de presentación telemática de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias*" (VEXCAN)<sup>40</sup>, un procedimiento único y conjunto de presentación de declaraciones por medios telemáticos, a fin de efectuar los despachos de importación y exportación relativos a los tributos derivados del REF, así como para realizar el despacho aduanero de las mercancías que sean objeto de entrada o salida en el territorio de las Islas Canarias y que viene a basarse en el establecimiento de un único punto válido de presentación de declaraciones telemáticas por los obligados tributarios, para efectuar los despachos aduaneros y de importación y exportación relativos a

los tributos derivados del REF, que surte efectos ante la Administración Tributaria Canaria (ATC) y ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Tal y como han destacado DÍEZ MATEO Y CAMPO HERNANDO<sup>41</sup>, los principales objetivos del Proyecto Vexcan fueron los siguientes: a) mejora en la calidad en la gestión de los tributos derivados del REF devengados con ocasión de la importación y de los gravámenes aduaneros; y b) facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones en el ámbito del comercio exterior.

**A nuestro juicio, el proyecto VEXCAN representa un ejemplo paradigmático de lo que debe ser la colaboración interadministrativa en el ejercicio de competencias concurrentes**

---

<sup>40</sup> Vid. Resolución de 27 de julio de 2005, del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dispone la publicación del Convenio suscrito con la Comunidad Autónoma de Canarias para la creación de una ventanilla única aduanera de presentación telemática de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias (BOE nº 198, de 19.08.2005)

Vid. Resolución de 20 de septiembre de 2005 de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se dispone la publicación del Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Comunidad Autónoma de Canarias para la creación de una Ventanilla Única Aduanera de presentación telemática de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias (BOC nº 198, de 07.10.2005).

<sup>41</sup> Cfr. DÍEZ MATEO, L. Y CAMPO HERNANDO, A., "El proyecto Vexcan para la creación de una Ventanilla Única de presentación telemática de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias", en *Hacienda Canaria* nº 19, págs. 61-86.

**tanto en beneficio de los ciudadanos como de los operadores económicos como, en última instancia, del propio interés público.**

El citado proyecto ha obligado lógicamente a realizar determinadas adaptaciones normativas, en particular en materia procedimental, por las exigencias de aproximación y en todo caso de coordinación que están implícitas en un proyecto como VEXCAN. Pero lo que me interesa destacar, a efectos del presente trabajo, es que dicha integración resulta compatible con la que constituye una de las bases de dicho proyecto: la autonomía de gestión de ambas administraciones.

Por más que pueda haber recursos compartidos, e incluso pueda haber actuaciones de una administración con trascendencia jurídica para la otra (que las asume como propias)<sup>42</sup>, lo cierto es que **cada una de las administraciones (AEAT y ATC) mantiene intactas las competencias de gestión de las distintas figuras tributarias** que el ordenamiento jurídico encomienda a cada una de ellas lo cual resulta no sólo lógico sino

obligatorio conforme a la normativa vigente toda vez que **el ejercicio de las respectivas competencias tiene su fundamento en títulos competenciales diferentes referidos a ámbitos jurídicos también distintos: el aduanero y el fiscal.**

#### **IV. EL SISTEMA DE FUENTES DE LOS TRIBUTOS ESTATALES**

Tal y como antes se señaló, lo que resulta incuestionable es que tanto el IGIC como el AIEM, al margen de que graven las importaciones de mercancías y tengan una "dimensión exterior", no tienen la naturaleza de gravámenes aduaneros sino que son "tributos estatales" (en palabras del Tribunal Supremo<sup>43</sup>, "impuestos estatales *-partes del sistema tributario estatal- cedidos a la Comunidad Autónoma de Canarias*"), a los cuales, por ende, les resulta de plena aplicación la Ley General Tributaria -LGT- (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), la cual contiene los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y resulta de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª

<sup>42</sup> Cfr. DÍEZ MATEO, L. Y CAMPO HERNANDO, A., ob. cit., pág. 73.

<sup>43</sup> STS nº 1.857, de 19 de julio de 2016, de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. casación nº. 1703/2015 -ponente: D. Rafael Fernández Montalvo-

y 18.<sup>a</sup> de la Constitución (art. 1 LGT).

En cuanto impuestos que forman parte del sistema tributario estatal, **en relación con el IGIC y el AIEM rige el sistema de fuentes regulado en el artículo 7 de la LGT**, cuyo apartado 1 establece que los tributos se regirán:

- a) Por la Constitución.
- b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En relación con lo que dispone el citado precepto, y más concretamente lo que establece la letra c), del apartado 1, hemos de señalar que el art. 93 de la Constitución Española (CE) es el «*soporte constitucional básico de la integración de otros ordenamientos con el nuestro, a través de la cesión del ejercicio de competencias derivadas de la Constitución, ordenamientos llamados a coexistir con el Ordenamiento interno, en tanto que ordenamientos autónomos por su origen*» (DTC 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 2, BOE de 04.1.2005). Mediante el citado artículo 93 CE «*es posible la cesión de competencias derivadas de la Constitución a favor de una institución internacional así habilitada constitucionalmente para la disposición normativa de materias hasta entonces reservadas a los poderes internos constituidos y para su aplicación a éstos*» (DTC 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4).

Como ha señalado CALDERÓN CARRERO<sup>44</sup>, *"el carácter del Derecho comunitario como fuente del Derecho (financiero) español obedece a una cesión de competencias a la Comunidad Europea, de suerte que el ejercicio de tal competencia por la CE está sujeta fundamentalmente a las reglas y principios del Derecho comunitario. Estas reglas y principios comunitarios (autónomos) son precisamente los que determinan cómo se crean las normas de Derecho comunitario, qué tipo de normas pueden adoptarse, sobre qué materias pueden incidir y con qué alcance y efectos jurídicos"*.

Justamente a través de la vía prevista en el art. 93 de la norma constitucional, el Reino de España se integró en la Unión Europea y sus políticas, entre ellas la política aduanera<sup>45</sup>, siendo así que el Reino de

España (incluyendo las islas Canarias, y excluidas únicamente Ceuta y Melilla) forma parte del territorio aduanero de la Unión, resultando de aplicación en dicho territorio el Código Aduanero de la Unión (CAU), aprobado por el Reglamento (UE) nº 952, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, DOUE de 10.10.2013), así como el resto de legislación aduanera.

Ello no es óbice, téngase en cuenta, para que, tal y como señala la Disposición Adicional Vigésima de la LGT, y conforme a lo derivado del artículo 7.1 de dicha Ley ("Sistema de fuentes"), lo dispuesto en la LGT sea de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, siempre que- téngase en cuenta- en tanto no se oponga a esta última. De igual modo, esta previsión

---

<sup>44</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M. "Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho financiero y tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero «bifronte» o «dual»?", en *Foro Sáinz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, Documentos nº 2/2009, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 131.

<sup>45</sup> Entre las principales materias financieras sobre las que se ha establecido explícitamente la competencia comunitaria, CALDERÓN CARRERO incluye, entre otras, el establecimiento de una unión aduanera a través de una arancel aduanero comunitario y la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, la competencia armonizadora en materia de imposición indirecta o la competencia para adoptar medidas fiscales específicas para las regiones ultraperiféricas; cfr. CALDERÓN CARRERO, J. M., ob. cit., pág. 144-145.

de la LGT tampoco puede hacer olvidar que -como ha destacado ESCOBAR LASALA<sup>46</sup>, más arriba citado- el artículo 2.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea señala con toda claridad: *"Cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia exclusiva en un ámbito determinado, sólo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes, mientras que los Estados miembros, en cuanto tales, únicamente podrán hacerlo si son facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión"*.

En definitiva, lo que queremos destacar en este punto es que resulta incuestionable que, como Reglamento comunitario, **el Código Aduanero Comunitario resulta directamente aplicable en los Estados miembros** (art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea); ahora bien, no menos incuestionable resulta que **la correcta inteligencia**

**y aplicación de dicha norma debe ponerse en relación con el ámbito material que le es propio: el aduanero.** Esto es, el Código Aduanero de la Unión (CAU) así como sus normas de desarrollo y el resto de la "legislación aduanera comunitaria"<sup>47</sup> resultan directamente aplicables -además con primacía respecto al derecho nacional en caso de contradicción- en aquel ámbito tributario de aplicación que le es propio<sup>48</sup>, en aquellas materias reguladas por el mismo (a las que antes hicimos referencia), pero no en otras.

Lo mismo cabe decir de la normativa de naturaleza aduanera aprobada por el Estado en el ejercicio de la competencia exclusiva que al mismo atribuye el artículo 149.1.10ª de la Constitución Española: resulta de aplicación en el ámbito que le es propio, el ámbito aduanero.

<sup>46</sup> ESCOBAR LASALA, J.J., "La normativa aduanera y la modificación de la Ley General Tributaria", ob. cit., pág. 6/7.

<sup>47</sup> Recordemos que el art 5, apartado 2, del CAU que contiene la definición de "**legislación aduanera**" como el cuerpo legal integrado por:

- a) el código y las disposiciones para completarlo o para su ejecución, adoptadas a nivel de la Unión o a nivel nacional;
- b) el arancel aduanero común;
- c) la legislación relativa al establecimiento de un régimen de la Unión de franquicias aduaneras; y
- d) los acuerdos internacionales que contengan disposiciones aduaneras aplicables en la Unión;

<sup>48</sup> Cfr. PELECHÁ ZOZOYA, F., *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*, ob. cit., págs. 33-36

Y es que, en definitiva, debe tenerse bien presente la diferencia que existe entre “lo aduanero” y “lo fiscal”, entre la normativa aduanera y la fiscal, entre el ámbito aduanero y el fiscal, de igual forma que tampoco debe perderse de vista las relaciones existentes entre ambos ámbitos y sistemas normativos.

No parece admitir discusión el que **no resulta correcto establecer una diferenciación ni una contraposición entre “lo tributario” y “lo aduanero”** pues, en definitiva, los derechos aduaneros no dejan de ser tributos<sup>49</sup> por lo cual no resulta procedente establecer esa contraposición.<sup>50</sup>

## V. DIFERENCIAS ENTRE EL ÁMBITO FISCAL Y EL ÁMBITO ADUANERO

Por más que la propia LGT (en varios de sus preceptos) parezca establecer esa diferenciación entre “lo tributario” y “lo aduanero”<sup>51</sup>, lo cierto

<sup>49</sup> El art. 2.1 de la LGT establece: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”*

<sup>50</sup> Cfr. ESCOBAR LASALA, J.J., “La normativa aduanera y la modificación de la Ley General Tributaria”, en *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 3, 2015, nº 3, 1 de jun. de 2015, Wolters Kluwer, pág. 2/7; y asimismo IBÁÑEZ MARSILLA, S. “La LGT y las normas comunitarias en materia aduanera”, en *Foro Sáinz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario*, Documentos nº 2/2009, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 183-188.

<sup>51</sup> También la disposición adicional primera (“Especialidades por razón de materia”) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 02.10.2015) establece en las letras a) y c) de su apartado 2 que “las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos **en materia tributaria y aduanera**, así como su revisión en vía administrativa.

es que, si se analizan detenidamente las citadas normas, dicha contraposición es más formal que sustancial y parece obedecer más a

una imprecisión terminológica que a la intención real de establecer una diferenciación entre ambos ámbitos.<sup>52</sup>

c) *Las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria y aduanera, en el orden social, en materia de tráfico y seguridad vial y en materia de extranjería*”.

<sup>52</sup> IBÁÑEZ MARSILLA, S. (ob. cit., pág. 184) se refiere a las “*expresiones desafortunadas*” de la LGT y menciona algunos preceptos de la LGT en las que se establece indebidamente esa contraposición entre el ámbito tributario y el aduanero:

a) Art. 29.1 LGT: “1. Son **obligaciones tributarias** formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la **normativa tributaria o aduanera** a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos **tributarios o aduaneros**.”

b) Art. 200.1.f) LGT: “1. Constituye **infracción tributaria** el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras: (...)

f) *La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la **normativa tributaria o aduanera** exija dicho requisito.*”

c) Art. 202.1 LGT: “1. Constituye **infracción tributaria** el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la **normativa tributaria o aduanera**”.

Dando por válidos estos ejemplos del Prof. Ibáñez Marsilla, por nuestra parte consideramos que, al margen de los mismos, podemos encontrar otros ejemplos normativos (dentro de la propia LGT) respecto a los cuales podríamos hacer similar crítica en el sentido de que, a la vista de la redacción de los mismos, no cabe establecer una contraposición entre “lo aduanero” y “lo tributario”; así:

a) Art. 29.2.i) LGT: “2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los **obligados tributarios** deberán cumplir las siguientes obligaciones:

i) *Las obligaciones de esta naturaleza (formal) que establezca la **normativa aduanera***”.

b) Art. 59.1 LGT: “1. Las **deudas tributarias** podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la **normativa aduanera** y por los demás medios previstos en las leyes”.

c) Art. 95.bis.3 LGT: “3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales.

Sin embargo, aceptado lo anterior, **entendemos que sí cabe, y además resulta procedente y**

**conveniente, diferenciar “lo aduanero” de “lo fiscal”, el “ámbito aduanero” y el “ámbito fiscal”.**

*La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los **tributos** que integran la **deuda aduanera**”.*

d) Art. 192.1 LGT: “1. Constituye **infracción tributaria** incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las **obligaciones aduaneras**, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos **tributos** que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.”

e) Art. 198.1 LGT: “1. Constituye **infracción tributaria** no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las **obligaciones aduaneras**, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.”

f) Art. 199.1 LGT: “1. Constituye **infracción tributaria** presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las **obligaciones aduaneras**, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá **infracción tributaria** presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las **obligaciones aduaneras** u otros documentos con trascendencia **tributaria** por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.”

g) Art. 259.1 LGT: “1. La aplicación de lo establecido en el presente título VI respecto de los **tributos** que integran la **deuda aduanera** prevista en la normativa de la Unión Europea, se efectuará con las especialidades que se describen en los siguientes apartados de este artículo”.

h) Disp. Adicional Vigésima LGT: “Disposición adicional vigésima. **Tributos** integrantes de la **deuda aduanera**.”

1. Conforme a lo derivado del artículo 7.1, lo dispuesto en esta Ley será de aplicación respecto de los **tributos** que integran la **deuda aduanera** prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes: (...)”.

No comparte esa opinión IBÁÑEZ MARSILLA<sup>53</sup>, quien, al analizar concretamente el artículo 62.6 de la LGT<sup>54</sup>, señala que cuando este precepto distingue entre las deudas tributarias aduaneras y fiscales, "se trata del acarreo de una contraposición extendida en el uso habitual, que por razones de economía verbal contrapone "deudas tributarias aduaneras" con "deudas tributarias fiscales" para referirse con esta última expresión a la deuda en concepto de IVA e Impuestos Especiales que puede surgir de la realización de un mismo hecho imponible que a su vez genera la deuda aduanera".

Compartiendo plenamente con el Prof. IBÁÑEZ MARSILLA el que con la expresión "deudas fiscales" se hace referencia a las devengadas en concepto de aquellos tributos (como el IVA, los IIEE, y añadimos nosotros: el IGIC, o el AIEM) cuyo deber de tributar surge como consecuencia de la realización del hecho imponible "importación", igual que ocurre en el caso de las deudas

aduaneras, sin embargo, entendemos:

- a) de una parte, que no puede hablarse que el IVA, los IIEE, el IGIC o el AIEM surjan de la realización de un "mismo hecho imponible" que a su vez genera la deuda aduanera y ello toda vez que jurídicamente el hecho imponible viene referido de manera particular a "cada tributo" en particular tal y como se desprende del artículo 20.1 de la LGT ("El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal"); y
- b) de otra parte, que, a nuestro parecer, sí se halla justificada y resulta además conveniente la diferenciación que establece la norma entre las deudas "aduanera" y "fiscal" pues pone de manifiesto bien a las claras la diferente naturaleza de uno y otro gravamen

<sup>53</sup> Cfr. IBÁÑEZ MARSILLA, S., ob. cit., pág. 184

<sup>54</sup> Artículo 62.7 LGT: "Las deudas tributarias **aduaneras** y **fiscales** derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".

tributario y las diferentes normativas reguladoras de uno y otro tributo, sin perjuicio de que el contenido de las mismas pueda eventualmente coincidir porque el legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración, así lo haya estimado procedente básicamente por razones de eficacia, de seguridad jurídica y de garantía de los obligados tributarios.

A nuestro juicio, **sí que puede y debe destacarse la diferencia entre "lo aduanero" y "lo fiscal"** y resulta posible identificar referencias normativas, tanto comunitarias como nacionales, en las que se establece con absoluta nitidez la diferencia entre el estricto ámbito aduanero y el ámbito fiscal.

Así, el propio **Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el conocido art. 349 dedicado a las denominadas "regiones ultraperiféricas"**, tras señalar en el párrafo primero que, por la especiales circunstancias de las mismas, se podrán adoptar medidas específicas orientadas a fijar las condiciones para la aplicación de los Tratados de la Unión Europea en dichas regiones, en el párrafo segundo concreta que dichas medidas

podrán referirse en particular, a las **políticas aduanera** y comercial, **la política fiscal**, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales de la Unión. Es decir, el citado precepto diferencia con meridiana claridad ambos ámbitos lo cual resulta lógico si se tiene en cuenta que son diferentes tanto las políticas como los instrumentos, las acciones y las competencias.

Por otra parte, tal y como antes se señaló, el propio **Código Aduanero de la Unión (CAU)** y su normativa de desarrollo diferencian lo que es el **"territorio aduanero de la Unión"** y los que denomina **"territorios fiscales especiales de la Unión"** (territorios que no forman parte del sistema armonizado en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido o de los impuestos especiales) entre los que se hallan las islas Canarias.

El propio **art. 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias**, cuando trata de delimitar los contornos de nuestro peculiar REF señala: *"1. Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial,*

*propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo".* Es decir, al margen del alcance, sentido y trascendencia que se pueda dar a dichas expresiones, lo que resulta incuestionable es que también la norma institucional básica canaria, a la hora de enunciar los principios del REF canario, diferencia y contrapone la "franquicia **aduanera**" y la "franquicia **fiscal** sobre el consumo".

Pero es que, con independencia de lo anterior, y al margen del artículo 62.6 de la LGT al que antes hicimos referencia, la propia LGT y algunas normas específicas de diversas figuras tributarias también establecen esa diferenciación entre el ámbito aduanero y el ámbito fiscal.

Así, por ejemplo, **la Ley General Tributaria**, en la sección dedicada a regular las garantías de la deuda tributaria, incluye en su art. 80 el tradicional derecho de retención en estos términos:

*"La Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la*

*pertinente **deuda aduanera y fiscal**, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma".*

Es decir, de igual forma que hace en el art. 62 la LGT, el art. 80 también diferencia entre la deuda aduanera y la deuda fiscal pues tanto una como otra se ven amparadas por el derecho de retención, abarcando la deuda fiscal, en el caso del archipiélago canario, tanto al IGIC como al AIEM como a los impuestos especiales que recaen sobre el comercio exterior de mercancías, ya sean estos últimos estatales –como los impuestos sobre alcoholes- o ya sean autonómicos –como el Impuesto sobre las Labores del Tabaco-.

También en el marco de la propia LGT, el art. 43, apartado 1, letra e), establece el siguiente supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria:

**"Artículo 43.** *Responsables subsidiarios.*

*1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*e) Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No*

*obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la **deuda aduanera.***”

Dicho apartado ha sido introducido en la LGT por el apartado 5 del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, con base en que todos los representantes aduaneros (y no solo los agentes y comisionistas de aduanas) pueden actuar en la modalidad de representación directa. Al margen de ello, lo que queremos destacar es la exclusión que se hace en la parte final de la norma en el sentido de que excluye de dicha responsabilidad subsidiaria a la “deuda aduanera”, diferenciándola así de las “deudas fiscales” no aduaneras que serán aquellas respecto a las cuales operará dicho supuesto de responsabilidad.<sup>55</sup>

La defendida distinción entre el ámbito aduanero y el ámbito fiscal también puede apreciarse, a nuestro juicio, si contraponemos los tradicionales conceptos de:

a) **“despacho a libre práctica”**, el cual confiere el estatuto de mercancía de la Unión a la mercancías no pertenecientes a la

misma que se importen en el territorio aduanero de la Unión procedentes de países o territorios situados fuera de dicho territorio, una vez pagados los derechos aduaneros de importación, al margen del cumplimiento del resto de formalidades de importación y de las medidas de política comercial; y

b) **“despacho a consumo”**, que, aparte las formalidades aduaneras, implica el pago no solo de los derechos aduaneros sino de la totalidad de todos los tributos y gravámenes que se perciben en el momento de la importación o con motivo de la importación de las mercancías (por ejemplo, en el caso de Canarias, impuestos especiales del Estado aplicables - Impuestos sobre Alcoholes-, impuestos autonómicos (Impuesto sobre Labores del Tabaco), IGIC o AIEM).

Si recapitulamos brevemente lo dicho hasta ahora:

a) Es posible, y a nuestro juicio conveniente, tener en cuenta y no perder de vista la diferenciación

<sup>55</sup> Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., « La reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015 », en *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 391, Octubre 2015, páginas E1 a E104.

entre el ámbito aduanero y el fiscal.

- b) Las islas Canarias están integradas en la unión aduanera de la UE, forman parte del territorio aduanero de la Unión y se aplica en dicho territorio la normativa aduanera comunitaria y nacional, resultando aplicables los derechos a la importación procedentes de países terceros, siendo competente para su exacción la autoridad aduanera comunitaria competente (AEAT).
- c) El IGIC y el AIEM son tributos estatales internos, no gravámenes aduaneros, a los que resulta aplicable el sistema de fuentes previsto en la LGT, y en relación con dichos tributos, al margen de que graven las importaciones de bienes en el archipiélago canario procedentes de cualquier otro territorio (países terceros, países comunitarios distintos de España y territorio español no canario), no resulta de aplicación directa la normativa aduanera comunitaria ni nacional.

Es por ello que, como dijimos antes, no podemos compartir el criterio aplicado en determinadas resoluciones de nuestro Tribunal Superior de Justicia de Canarias que

han aplicado directamente la normativa aduanera, invocando los conocidos principios de aplicación directa y primacía del derecho comunitario, en controversias cuyo objeto venía referido al IGIC o al AIEM.

Aceptando, pues, que la normativa aduanera despliega sus efectos directos en aquel ámbito que le es propio: el ámbito aduanero, y aceptando asimismo que los tributos-REF no son desde luego gravámenes aduaneros (por lo que no procede la aplicación directa de aquella normativa), hemos de retomar el objeto del presente trabajo: **¿en que casos se aplica la normativa aduanera (estatal o comunitaria) a los denominados tributos derivados del REF (IGIC y AIEM) en cuanto tributos indirectos internos "no aduaneros" que gravan el tráfico exterior de mercancías?** Para ello, hemos de atender a la ley reguladora de dichos tributos.

## **VI. REFERENCIAS A LA MATERIA ADUANERA EN LA LEGISLACIÓN REGULADORA DEL IGIC Y DEL AIEM**

Si llevamos a cabo una detenida lectura de la normativa reguladora de los tributos derivados del REF: IGIC y

AIEM, y en particular, de la Ley 20/1991, de 7 junio, las referencias que en la misma se efectúan a la materia aduanera y que pueden darnos luz a los efectos de este trabajo, entendemos que son básicamente de dos tipos:

- a) Remisiones a la normativa aduanera.
- b) Aplicación supletoria de la normativa aduanera.

## VI. a) Remisiones a la normativa aduanera

### a.1) Artículos 13.1 y 72 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

**“Artículo 13.** *Exenciones relativas a las Zonas y Depósitos Francos, Depósitos y regímenes arancelarios no sujetos.*

1. Están exentas (del IGIC<sup>56</sup>) las siguientes operaciones relacionadas con las Zonas y Depósitos Francos y los Depósitos Aduaneros, **siempre que se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación**

**aplicable** y los bienes a que se refieran permanezcan reglamentariamente en las citadas áreas sin ser utilizados ni consumidos: ...”.

**“Artículo 72º.-** *Exenciones relativas a Zonas y Depósitos Francos, Depósitos y regímenes especiales de importación.*

Están exentas del Arbitrio<sup>57</sup> las entregas de bienes destinados a ser introducidos en Zona franca, depósito franco o demás depósitos.

Igualmente están exentas las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas o al amparo de los regímenes a que se refiere el artículo 74 de esta Ley mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo establecido en la legislación aplicable”.

Tanto en uno como en otro caso, la legislación reguladora del IGIC y del AIEM efectúan una remisión expresa a *“lo dispuesto en la legislación aplicable”*, es decir, a la normativa aduanera en la materia<sup>58</sup>, lo cual

<sup>56</sup> La aclaración es nuestra.

<sup>57</sup> Se trata de una norma relativa al AIEM

<sup>58</sup> Es más clara respecto a la norma objeto de remisión la norma contenida en el Reglamento de desarrollo de la Ley 20/1991, de 7 de junio (aprobado por Real Decreto 2538/1994, de 28 de diciembre) que en su artículo 16.1 señala: *“1. Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con las zonas francas, depósitos francos, depósitos aduaneros u otros depósitos autorizados, siempre que se cumpla, en cada caso, lo dispuesto en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras reguladoras de dichas áreas y los bienes a que se refieran no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las mismas: ...”*.

resulta del todo lógico si tenemos en cuenta que en dichos preceptos se regulan unas normas de exención tributaria directamente relacionadas con una instituciones de naturaleza aduanera de honda tradición en nuestro ordenamiento como son las zonas francas, los depósitos francos y los depósitos aduaneros.<sup>59</sup>

**a.2) Artículos 13.2 y 72 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.**

**"Artículo 13.2.** *También están exentas las siguientes operaciones relacionadas con los bienes importados en los regímenes de tránsito, importación temporal, o perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión, mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable: ....".*

**"Artículo 72º.-** *Exenciones relativas a Zonas y Depósitos Francos, Depósitos y regímenes especiales de importación.*

*Están exentas del Arbitrio las entregas de bienes destinados a ser introducidos en Zona franca, depósito franco o demás depósitos.*

*Igualmente están exentas las entregas de bienes que se encuentren en las citadas áreas o al amparo de los regímenes a que se refiere el artículo 74 de esta Ley mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo establecido en la legislación aplicable".*

Cabe trasladar aquí las consideraciones que acabamos de hacer anteriormente: resulta absolutamente justificada la remisión efectuada a "lo dispuesto en la legislación aplicable", es decir, a la normativa aduanera en la materia<sup>60</sup>, considerando que en este caso se viene a regular unos supuestos de exención directamente relacionados con los tradicionalmente denominados regímenes especiales de importación (importación temporal,

<sup>59</sup> Debe tenerse en cuenta en todo caso las importantes modificaciones introducidas en esta materia por el varias veces citado Código Aduanero de la Unión (CAU); así, por ejemplo, en esta última norma desaparecen los depósitos francos y las zonas francas pasan a ser un régimen aduanero especial..

<sup>60</sup> También en este caso es más explícita en su remisión a la normativa aduanera la norma contenida en el Reglamento de desarrollo de la Ley 20/1991 cuando en su artículo 17 señala: "1. *Están exentas las siguientes operaciones relacionadas con los bienes importados en los regímenes de tránsito, depósito, importación temporal, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión, con excepción de la modalidad de exportación anticipada, y transformación bajo control aduanero, mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en cada caso, lo dispuesto en las legislaciones estatal y comunitaria aduaneras: ...".*

perfeccionamiento activo, tránsito, etc.).

*Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:*

**a.3) Artículo 15 de la Ley 20/1991, de 7 de junio**

**"Artículo 15.** *Exenciones en regímenes especiales de importación.*

*1. Están exentas (del IGIC<sup>61</sup>) las operaciones que se relacionan a continuación siempre que se realicen de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable en las Islas Canarias: ...".*

También este caso debemos dar por reproducido el mismo comentario, solo que en este caso en relación con el hecho imponible "importación".

**a.4) Artículo 14, apartado 11, y 73, apartado 2, de la Ley 20/1991, de 7 de junio**

Artículo 14.- "(Están exentas del IGIC) *11. "Las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 euros.*

*a) Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel Aduanero.<sup>62</sup>*

*b) Los perfumes y aguas de colonia.*

*c) El tabaco en rama o manufacturado."*

**Artículo 73.-** "(Están exentas de este Arbitrio) *"2. Las importaciones definitivas a que se refieren los números 4, 6, 8, 9, 10 y 11 del artículo 14 de la presente Ley, siempre que ..."*

Los citados preceptos establecen, en concepto del IGIC y del AIEM respectivamente, una norma de exención tributaria para las importaciones de bajo valor indicadas al tiempo que excepcionan de dicho beneficio fiscal a determinados bienes, entre ellos, determinados productos alcohólicos que se identifican por su clasificación en la correspondiente partida arancelaria.

<sup>61</sup> La aclaración es nuestra.

<sup>62</sup> Vide. el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DOCE nº L 256, de 07.09.1987).

**a.5) Artículo 54, apartado 1, letra i), de la Ley territorial 4/2012, de 25 de junio<sup>63</sup>**

**"Artículo 54.-** Tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.

*"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:*

*i) Los muebles de metal incluidos en las partidas arancelarias 9401 y 9403 (excepto la 9403208090)<sup>64</sup>, cuando las operaciones estén sujetas y no exentas al arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las islas Canarias."*

También en este caso el legislador autonómico se ha remitido a la clasificación arancelaria a efectos de identificar aquellos muebles de

metal que resultan gravados al tipo impositivo reducido del 3 por ciento. Esta remisión a la clasificación arancelaria, excepcional en el ámbito del IGIC, se justifica en este supuesto por su directa relación con el régimen tributario previsto para dichas mercancías en relación con el AIEM, tributo este que -como veremos- sí se basa en la estructura del arancel aduanero común para delimitar tanto el hecho imponible como el ámbito de la exención a las producciones locales.

**a.6) Artículo 25 y 82 de la Ley 20/1991, de 7 de junio**

**"Artículo 25.** Base imponible en las importaciones: Regla general. (IGIC)

En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al **"Valor en Aduana"** los conceptos

<sup>63</sup> Redacción dada a este apartado por la Ley 11/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2015.

Téngase en cuenta que la Ley Territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, fue aprobada por el Parlamento de Canarias en el ejercicio de las competencias que al mismo reconoció la disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

<sup>64</sup> Vide. el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DOCE nº L 256, de 07.09.1987).

siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo: ...”

**“Artículo 82º.- Base imponible en las importaciones.** (AIEM)

1. Con excepción de lo previsto en el apartado 2, la base imponible en las importaciones será la que resulte de adicionar al «**valor en aduana**» los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo: ...”.

En estos dos preceptos legales no se hace una remisión explícita a la normativa aduanera, si bien sí que efectúa dicha remisión expresa la norma reglamentaria básica en materia de IGIC (aprobada por Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre) en el artículo 35, apartado 2, letra a) cuando establece:

*“2. A los efectos de este Reglamento se considerará:*

*a) Valor en Aduana, el contenido en el Reglamento (CEE) número 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre<sup>65</sup>, por el que se aprueba el **Código Aduanero Comunitario.**”*

Aunque no existiera esa aclaración por vía reglamentaria (de hecho, la definición -vía remisión

normativa- contenida en el Reglamento se realiza solo “a los efectos de este Reglamento”), ninguna duda se plantearía a nuestro juicio respecto a que el concepto legal de “valor en aduana” es el contenido en la normativa aduanera, ya se considerase que tal llamada a la normativa comunitaria devendría obligada por una interpretación sistemática “ad extra” de la norma (art. 12.1 LGT, en relación con el art. 3.1 del Código Civil), ya se considerase que dicha interpretación resultaría del artículo de la 12.2 de la LGT que establece que “*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”.

Y justamente entendemos que ninguna duda se plantearía al respecto precisamente por la inexistencia de un concepto de “valor en aduana” propio y específico de la normativa fiscal contenida en la Ley del IGIC o del AIEM.

**a.7) Artículo 3, apartado 4, de la Ley Territorial 4/2014, de 26 de junio (se corresponde con el art. 83, apartado 4, de la Ley 20/1991, de 7 de junio)**

<sup>65</sup> Derogado por el artículo 286 del CAU.

**Artículo 3.4 Ley Territorial 4/2014.** *“Los anexos I y II de esta ley<sup>66</sup> se establecen siguiendo la estructura del arancel aduanero común.*

*Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero común<sup>67</sup>, el consejero competente en materia tributaria procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos I y II de esta ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá suponer la inclusión o exclusión de bienes.”<sup>68</sup>*

Tal y como antes se anticipó, el AIEM, tanto a la hora de definir el ámbito objetivo de los productos cuya entrega o importación determine la realización del hecho imponible del AIEM (Anexo I de la Ley 4/2014) como a la hora de delimitar el ámbito objetivo de la norma de exención relativa a la producción local (Anexo II de la misma Ley) se remite o, más exactamente, se basa en la estructura del arancel aduanero común con la lógica consecuencia de que las modificaciones que se produzcan en este exigirán las correspondientes actualizaciones formales en las referencias contenidas en dichos Anexos.<sup>69</sup>

---

<sup>66</sup> Téngase en cuenta que el art. 17, apartado nueve, de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, derogó los anexos I y II de la Ley 20/1991, con efectos desde el día 1 de julio de 2012, y como consecuencia de de la aprobación de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, norma legal aprobada por el Parlamento de Canarias en el ejercicio de las competencias que al mismo reconoció la disposición adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

<sup>67</sup> Téngase en cuenta que, conforme señala el art. 5, apartado 2, del CAU, el “arancel aduanero común” se integra en la definición que dicho precepto ofrece de “legislación aduanera”.

Vid. el Reglamento (CEE) nº. 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO L nº 256 de 07.09.1987).

<sup>68</sup> Dicha competencia ha sido delegada en la Viceconsejería competente en materia tributaria en virtud de la Orden de 6 de abril de 2016 (BOC nº 73, de 18.04.2016).

<sup>69</sup> Vide. GARCÍA BRUGOS, PILAR y PÉREZ GIL, JOSÉ JUAN, “Aspectos prácticos de la aplicación del Anexo IV de la Ley 20/1991”, en *Hacienda Canaria* nº 14 (Monográfico especial relativo al AIEM) págs. 113-127; y, asimismo, CAMPO HERNANDO, ALBERTO, “Incidencia de las informaciones arancelarias vinculantes (IAV) en la gestión del AIEM. Comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias”, en *Hacienda Canaria* nº 14 (Monográfico especial relativo al AIEM), págs. 199-206.

**VI. b) Aplicación supletoria de la normativa aduanera. La disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991**

Tal y como antes señalamos, al margen de las remisiones que hemos visto, las otras referencias que se contienen en la legislación reguladora del IGIC y del AIEM a la normativa aduanera se refieren a la posibilidad de aplicación supletoria de esta última: una previsión normativa de carácter general, contenida en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 de 7 de junio, y otra, de carácter particular y referida concretamente a la liquidación del IGIC en las importaciones de bienes, contenida en el artículo 61, apartado 2, del mismo texto legal, por la cual comenzaremos dado ese carácter particular.

**b.1) Artículo 61, apartado 2, de la Ley 20/1991**

**“Artículo 61. Liquidación del Impuesto.**

*2. En las importaciones de bienes el impuesto (IGIC) se liquidará e ingresará en la forma, plazos y modelos que se establezca reglamentariamente, siendo de aplicación supletoria la legislación aduanera para los derechos arancelarios”.*

Circunscrito al estricto ámbito de la liquidación e ingreso del IGIC exigible con ocasión de las importaciones, la norma legal efectúa una remisión a la normativa reglamentaria autonómica que se apruebe<sup>70</sup> y añade además que será

---

<sup>70</sup>

<sup>70</sup> Debe tenerse en este punto que la competencia normativa en este ámbito corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias en virtud de la Disposición Adicional Décima, apartado dos, de la Ley 20/1991, de 7 de junio. A tal efecto, debe tenerse en cuenta el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOC nº 159, de 12.08.2011), siendo de destacar en este punto que varios de los preceptos contenidos en dicho Reglamento de Gestión contienen también remisiones explícitas a la normativa aduanera:

a) **Artículo 108.** Modalidades y plazos de pago.

*“2. Los plazos de contracción de la deuda correspondiente al despacho y pago de la misma serán los previstos en el Código Aduanero Comunitario para las deudas aduaneras. No obstante, en la modalidad de pago diferido el plazo de pago será de sesenta días naturales a contar desde la fecha de contracción de la deuda, y no será exigible, en este plazo, interés alguno. Los plazos de pago de las deudas”.*

*“de aplicación supletoria la legislación aduanera para los derechos arancelarios”.*

## **b.2) Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991**

**Disp. Adicional Cuarta.-** *“Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma”.*

La transcrita disposición adicional se trata de una típica norma de derecho supletorio que, dirigida a colmar las lagunas legales que

eventualmente puedan producirse en una regulación determinada, da entrada a otra normativa diferente.

Desde el punto de vista jurídico, entendemos que el Legislador de la Ley 20/1991, partiendo en cierta manera del carácter de dicha ley como Derecho Particular<sup>71</sup>, admite la posibilidad de que en dicha ley pueda existir un vacío o laguna legal y establece un procedimiento de heterointegración<sup>72</sup> mediante el mandato de que se esté *“a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma”.*

### **b) Artículo 109.** Condiciones generales.

*“1. Para la aplicación de los regímenes especiales de importación será preceptiva la autorización por parte de la Administración Tributaria Canaria.*

*2. El funcionamiento de los regímenes a los que se refiere el presente Capítulo, en el ámbito de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se someterá a lo establecido en el Código Aduanero Comunitario y demás normativa complementaria”.*

### **c) Artículo 110.** Régimen especial de Depósito relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Depósito REF.

*“6. Las manipulaciones usuales destinadas a garantizar la conservación de los bienes, a mejorar su presentación o calidad comercial o a preparar su distribución o su reventa, deberán ser previamente autorizadas por la Administración Tributaria Canaria, que fijará las condiciones en las que podrá efectuarse. La lista de manipulaciones que pueden realizarse en el depósito es la establecida en la normativa aduanera”.*

<sup>71</sup> El propio Tribunal Supremo se ha referido a *“la peculiaridad -quizá mejor particularidad, dado su ámbito territorial de vigencia- del régimen fiscal de las islas Canarias”* (cfr. Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1993, FJ 4º, letra A, párrafo primero; Ponente, Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio).

<sup>72</sup> Cfr. Díez Picazo, Luis, y Gullón, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 7ª ed., Tecnos, S.A., Madrid, 1989, págs. 198-200.

El propio Tribunal Supremo tuvo ocasión de referirse a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991 en su sentencia de 19 de julio de 2002<sup>73</sup>, en la cual -aparte de puntualizar que las "disposiciones vigentes en la materia en el resto del territorio nacional" suponen una "clara referencia a la regulación del tributo paralelo de ámbito nacional constituido por el IVA"-, señaló que la remisión normativa contenida en la Disposición Adicional Cuarta "es una técnica legislativa de determinación del régimen de fuentes aplicable en la materia y opera a modo de llamada, como fuente de segundo grado o supletoria, a una normativa específica, eliminando, así, mediante la propia auto previsión del legislador, el vacío normativo existente".

Varios comentarios nos sugiere la referida disposición adicional cuarta:

**1º.-** Desde el punto de vista terminológico, entendemos que, considerando que la Ley 20/1991 no regula en sentido estricto "materias aduaneras" (más allá de las concretas referencias vistas en que existe

una remisión a la normativa aduanera: zonas francas, depósitos aduaneros, etc.), habría sido preferible que la D.A. Cuarta hubiera hecho referencia a las operaciones de comercio exterior: "Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a las operaciones de comercio exterior, se estará ...".

**2º.-** Al margen de lo anterior, no debemos olvidar que se trata de una norma de derecho supletorio de carácter general, y no sólo relativa a las operaciones de comercio exterior, lo cual obliga a identificar en cada caso cuál es la norma que debe aplicarse de manera supletoria en el caso de que se constate una laguna legal.<sup>74</sup>

**3º.-** Tratándose de una regla de supletoriedad, "las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional" se aplican únicamente "para todo lo no previsto en esta Ley (Ley 20/1991)" y además ello será así "siempre que no se opongan a lo establecido en la misma". Parece obligado

<sup>73</sup> Sentencia de la Sección 2ª. de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2002, FJ 3º., apartado E); ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

<sup>74</sup> Vid. la nota anterior.

detenerse en la interpretación de estas dos expresiones pues en ello radica la -a nuestro parecer- correcta inteligencia de esta norma de derecho supletorio:

**3º.i) "Para todo lo no previsto en esta Ley".**

Se requiere en definitiva, en primer lugar, que exista una laguna legal que precise ser colmada, es decir, que exija aplicar supletoriamente "las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional".

Es claro que no habremos de apreciar dicha carencia de norma aplicable en aquellos supuestos en que la propia norma contiene una remisión a otra normativa.

Pero, además, lo que queremos subrayar es que, a nuestro juicio, tampoco debe apreciarse la existencia de laguna legal alguna si se trata de materias que ni están ni deberían estar reguladas en la Ley 20/1991 precisamente porque ya son objeto de regulación en otras normas que resultan de directa aplicación tanto al IGIC como al AIEM en virtud del sistema de fuentes regulado en el artículo 7 de la Ley General Tributaria (LGT).

En este sentido, no debe perderse de vista que la LGT es el eje central del ordenamiento tributario, la ley que recoge y establece los principios y las normas jurídicas del sistema tributario español (art. 1.1. LGT); sistema tributario que "*debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles*" (STC 116/94, de 18 de abril; BOE nº. 117, de 17.05.1994).

Por la relevancia que tiene a los efectos de este trabajo, queremos llamar la atención y transcribir literalmente un párrafo contenido en el apartado II de la Exposición de Motivos de la propia LGT:

*"En definitiva, de los títulos competenciales previstos en el apartado 1 del artículo 149 de la Constitución, esta ley se dicta al amparo de lo dispuesto para las siguientes materias: 1.ª, en cuanto regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir; 8.ª, en cuanto se refiere a la **aplicación y eficacia de***

***las normas jurídicas y a la determinación de las fuentes del derecho tributario; 14.<sup>a</sup>, en cuanto establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general; y 18.<sup>a</sup>, en cuanto adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias.***"

Trasladando dichas consideraciones a nuestro objeto de estudio, la ley reguladora de los tributos-REF no regula, por ejemplo, los plazos de prescripción, ni el concepto o las clase de liquidaciones tributarias, ni los procedimientos de aplicación de los tributos o los procedimientos especiales de revisión. Todas esas instituciones encuentran su regulación básica en la LGT y su normativa de desarrollo y se aplican al IGIC o al AIEM de la misma manera que ocurre respecto al resto de tributos que conforman el sistema tributario estatal.

Las citadas materias ni están ni deberían estar reguladas en la Ley 20/1991. Y lo que, a nuestro juicio, no resulta conforme a Derecho es que, partiendo de esa lógica y justificada ausencia de regulación legal, se dé entrada a otra normativa que entre en juego indebidamente a título de derecho supletorio, vulnerando las normas y los principios básicos del sistema tributario español.

Justamente por ello no entendemos conforme a Derecho el criterio contenido en la Sentencia de 7 de noviembre de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias<sup>75</sup> que, al amparo de la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991, de 7 de junio, consideró aplicable en el ámbito del IGIC y el AIEM el plazo de caducidad de 3 años que la normativa aduanera establece a efectos de notificar la deuda aduanera<sup>76</sup>, inaplicando el plazo de prescripción de 4 años regulado en el art. 66 de la LGT; sobre ello volveremos más adelante.

<sup>75</sup> Sentencia de la Sección 2ª. de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2002, FJ 3º., apartado E); ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

<sup>76</sup> Vid. la nota anterior.

### 3º.ii) “siempre que no se opongan a lo establecido en la misma”

Aparte de que resulte necesario que exista una auténtica laguna legal, además, para que pueda resultar de aplicación el derecho supletorio se establece otra condición legal adicional cual es la de que dichas disposiciones (aplicables en el resto del territorio nacional) no resulten contrarias a lo dispuesto en la propia Ley 20/1991.

Al respecto queremos hacer otra consideración. Si, tal y como hemos dicho más arriba, resulta injustificado e indebido jurídicamente el aplicar de manera directa normas que regulan materias aduaneras, ajenas por completo al objeto de regulación del IGIC o del AIEM (impuestos estatales internos), pues equivaldría dotar a la normativa aduanera de manera indebida de una fuerza expansiva en un ámbito material ajeno al suyo con el alibí de la eficacia directa del derecho comunitario y de supremacía respecto al derecho nacional, de la misma manera, entendemos que, en el supuesto de que dicha normativa aduanera (estatal o comunitaria) se aplicase a título supletorio por

haberse constatado una laguna legal auténtica, la normativa aplicada no debería ser contraria en ningún caso a los principios y normas básicas del sistema tributario español (por ejemplo, en materia de prescripción, de clases de liquidaciones o procedimientos de revisión).

Estos criterios interpretativos acerca de la D. Adicional Cuarta que hemos expuesto en las líneas anteriores han sido avalados por el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en diversas ocasiones.

Así, de modo sucinto pero con claridad meridiana se ha manifestado una reciente sentencia del TSJ Canarias de fecha 20 de febrero de 2016:<sup>77</sup>

*“(...) **La normativa aplicable a los impuestos liquidados es la Ley 20/1991, de 7 de junio, desarrollada en lo que aquí interesa por el artículo 93 de Decreto 268/2011 de 4 de agosto, de aplicación preferente respecto del Código Aduanero Comunitario, que tiene carácter supletorio. Pero es que si se examina el contenido del artículo 65***

<sup>77</sup> Sentencia de la Sección 1ª. Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (Sala de Santa Cruz de Tenerife) de 20 de febrero de 2016, rec. nº 123/2014, ponente: Dª. Adriana Fabiola Martín Cáceres, FJ 2º)..

de este último se constata que no establece en casos como el planteado una solución distinta de la prevista en el artículo 93 del citado Decreto.”

Ya anteriormente, otras sentencias del TSJC de 11 de octubre de 2007<sup>78</sup> y de 3 de marzo de 2009<sup>79</sup> habían señalado:

“Antes de entrar a examinar la cuestión fundamental procede señalar que la Información Arancelaria Vinculante no tiene tal efecto en el Arbitrio a la Importación y Entrega de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) dado que **el AIEM no es un tributo aduanero sino un tributo de carácter indirecto**, como expresa el artículo 65 de la Ley 20/1991, que contribuye al desarrollo de la producción de bienes en Canarias, **sin perjuicio de que se aplique, con carácter subsidiario, la legislación**

**aduanera**, conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Cuarta que: «Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se oponga a lo establecido en la misma».

A lo dicho hay que añadir lo dispuesto en la Disposición Adicional Décima. Tres de la Ley 20/1991, que establece: «Con independencia de lo dispuesto en el artículo 88.5 LGT, corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia para contestar las consultas tributarias relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias, ....». Por tanto, de acuerdo con lo anteriormente señalado, **los efectos de la Información Arancelaria Vinculante<sup>80</sup> no es aplicable al**

<sup>78</sup> Sentencia de la Sección 1ª. Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (Sala de Santa Cruz de Tenerife) nº 357, de 11 de octubre de 2007, rec. nº 21/2006, ponente: Dª. Ana Teresa Afonso Barrera.

<sup>79</sup> Sentencia de la Sección 1ª. Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (Sala de Santa Cruz de Tenerife) nº 69, de 3 de marzo de 2009, rec. nº 377/2007, ponente: Dª. Ana Teresa Afonso Barrera.

<sup>80</sup> Vid. GARCÍA BRUGOS, PILAR y PÉREZ GIL, JOSÉ JUAN, ob. cit., y CAMPO HERNANDO, ALBERTO, ob. cit.

Es de destacar que, ya antes de la citada resolución judicial, la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias había manifestado en una contestación a una consulta tributaria: “Es criterio de esta Dirección General de Tributos que la emisión de consultas relativas al AIEM se realiza conforme a lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991. Existiendo legislación propia al respecto, no vincula el contenido de la Información Arancelaria Vinculante (IAV), a que se refiere el artículo 12 del Código Aduanero Comunitario, y que emita el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración

**AIEM de manera supletoria dado que existe legislación propia**

respecto de las consultas que puedan plantearse en relación con la aplicación del AIEM, que es la contenida en el artículo 88.5 LGT 2003, al cual se remite la Disposición Adicional Décima. Tres de la Ley 20/91”.

**VII. ALGUNAS CONSECUENCIAS PRÁCTICAS**

Las consideraciones precedentes seguramente se comprenden mejor si descendemos a algunos ámbitos concretos y analizamos -siquiera brevemente- las consecuencias prácticas que se derivarían de la indebida aplicación, directa o supletoria, en el ámbito de los

tributos-REF de algunas normas de naturaleza aduanera.

**a) Clases de liquidaciones**

Tratándose de tributos indirectos interiores, no gravámenes aduaneros, a los que resulta de aplicación el sistema de fuentes previsto en la LGT, las liquidaciones tributarias dictadas en el ámbito del IGIC y el AIEM pueden ser provisionales o definitivas, de conformidad con lo dispuesto en el art. 101 de la LGT, precepto que es claro al deslindar aquellas liquidaciones que tendrán el carácter de definitivas -básicamente las dictadas tras un procedimiento inspector- (art. 101. 3 y 101.4, segundo párrafo); y aquellas que tendrán el carácter de provisionales (art. 101.4, primer párrafo)<sup>81</sup> y que,

---

*Tributaria, ni a los órganos gestores e inspectores de los tributos exigibles a la importación dependientes de este Centro Directivo, ni al contenido de la contestación a consulta que respecto al AIEM emita esta Dirección General de Tributos. No obstante, la IAV es un elemento objetivo importante a tener en cuenta para una correcta clasificación arancelaria de una mercancía, pero nada evita que si existen otros datos relevantes que permitan clasificar las mercancías en otra posición arancelaria, se pueda separar del criterio contenido en la IAV.” (cfr. GARCÍA BRUGOS, P. y PÉREZ GIL, J.J., ob. cit., pág. 121).*

<sup>81</sup> **Artículo 101 (LGT).** *Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.*

*1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.*

*La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.*

*2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.*

*3. Tendrán la consideración de definitivas:*

*a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.*

en consecuencia, son susceptibles de ser rectificadas por otra con base en nuevos elementos de hecho, no - téngase en cuenta- para hacer valer un cambio de criterio de la Administración sobre la aplicación de la norma.<sup>82</sup>

Sin embargo, la Disposición Adicional Vigésima de la LGT<sup>83</sup>

(introducida por el apartado 63 del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre), al regular determinadas especialidades en el ámbito de los "tributos integrantes de la deuda aduanera", señala en su apartado 1, letra a), lo siguiente:

**"Disposición adicional vigésima. Tributos integrantes de la deuda aduanera.**

*b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.*

*4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.*

*Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.*

*b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.*

*c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley.*

<sup>82</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general.*, Civitas-Thomson Reuters, 23ª edic., Pamplona, 2013, pág. 260-261.

<sup>83</sup> A juicio de ESCOBAR LASALA, la introducción en la LGT de esta disposición adicional parece haber estado justificada por los problemas que se han experimentado en la aplicación del modelo introducido por la LGT (Ley 58/2003/ de 17 de diciembre), en que el legislador partió de la existencia de los gravámenes "aduaneros" en introdujo en el texto de la LGT determinadas referencias, precisiones o matizaciones en atención a su especialidad (cfr. ESCOBAR LASALA, J.J., "La normativa aduanera y la modificación de la Ley General Tributaria", ob. cit., pág. 3/7).

1. *Conforme a lo derivado del artículo 7.1, lo dispuesto en esta Ley será de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes:*

*a) Las liquidaciones de la deuda aduanera, cualquiera que fuese el procedimiento de aplicación de los tributos en que se hubieren practicado, tendrán carácter provisional mientras no transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para su notificación al obligado tributario. El carácter provisional de dichas liquidaciones no impedirá en ningún caso la posible regularización posterior de la obligación tributaria cuando se den las condiciones previstas en la normativa de la Unión Europea”.*

Tal y como destaca ESCOBAR LASALA<sup>84</sup>, la normativa aduanera comunitaria no distingue entre

liquidaciones provisionales o definitivas, sino que la seguridad jurídica de los operadores en dicho ámbito se basa, entre otros fundamentos, en el establecimiento de un plazo de caducidad de tres años para la comunicación de la deuda al deudor.

Efectivamente, como señala GARCÍA HEREDIA<sup>85</sup>, la normativa aduanera reconoce la provisionalidad de las liquidaciones aduaneras, siendo así que el CAU (art. 103) reconoce como único límite un límite temporal, al establecer que no se puede notificar una deuda aduanera una vez haya transcurrido un plazo de 3 años desde su nacimiento, sin perjuicio, además, de que se prevean determinados supuestos de suspensión o de ampliación del plazo. De acuerdo con las categorías de nuestro Derecho interno -añade el mismo autor<sup>86</sup>-, “podemos afirmar que las autoridades aduaneras están obligadas a realizar una liquidación a posteriori de la deuda aduanera en aquellos supuestos en los que no se hubiera realizado en su momento la

<sup>84</sup> Vid. ESCOBAR LASALA, J.J., “La normativa aduanera y la modificación de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 4/7.

<sup>85</sup> Cfr. GARCÍA HEREDIA, A., “La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores”, *Quincena Fiscal nº 17/2004*, BIB 2014/3375, Thomson Reuters – Aranzadi, págs. 12 y ss.

<sup>86</sup> Cfr. GARCÍA HEREDIA, A., “La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores”, ob. cit., pág. 15.

*oportuna liquidación o ésta se hubiera practicado por un importe inferior al que corresponde*". En definitiva, como con toda claridad destaca IBÁÑEZ MARSILLA<sup>87</sup>, "la norma comunitaria *diseña un sistema de liquidación que es distinto y, a nuestro modo de ver, incompatible con el sistema de derecho interno basado en la conocida contraposición de liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas*".

Por lo demás, deben tenerse asimismo en cuenta, en relación con lo anterior, aquellos supuestos regulados en el CAU de devolución o condonación de la deuda aduanera que pueden configurarse<sup>88</sup> como una excepción al mencionado deber de liquidar a posteriori.

A nuestro juicio, parece indiscutible la diferencia que existe entre el régimen regulado en nuestra LGT y el regulado en la normativa comunitaria; diferencia que precisamente ha llevado al legislador español a destacar de manera expresa la especialidad existente en el ámbito de la normativa aduanera (*las liquidaciones de la deuda aduanera,*

*cualquiera que fuese el procedimiento de aplicación de los tributos en que se hubieren practicado, tendrán carácter provisional mientras no transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para su notificación al obligado tributario*), especialidad que rige con primacía sobre el derecho nacional en el ámbito que le es propio: el aduanero. E igual de indiscutible nos parece que no resultaría conforme a Derecho el que por parte del aplicador de las normas jurídicas se entremezclen y confundan de manera indebida el ámbito aduanero con el ámbito fiscal, propio del IGIC y del AIEM, en el cual rigen de manera directa las previsiones contenida en la LGT y su normativa de desarrollo y en el que las liquidaciones tendrán carácter provisional o definitivo de acuerdo con dichas normas nacionales.

## **b) Firmeza de las liquidaciones**

Con independencia de lo anterior, esto es, del carácter provisional o definitivo de las liquidaciones, también resulta conveniente destacar que, en el

<sup>87</sup> Vid. IBÁÑEZ MARSILLA, S. "La LGT y las normas comunitarias en materia aduanera", ob. cit., pág. 187.

<sup>88</sup> Cfr. GARCÍA HEREDIA, A., "La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores", ob. cit., pág. 15 y ss.

ordenamiento tributario nacional, al margen de dicho carácter, las liquidaciones (sean provisionales o definitivas) serán firmes cuando no sean impugnadas en plazo o cuando sean resueltos los recursos que ponen fin a la vía administrativa (firmeza en vía administrativa) o a la vía contencioso administrativa (firmeza en vía jurisdiccional)<sup>89</sup>.

Esta característica de las liquidaciones resulta especialmente relevante en aquellos supuestos (ciertamente excepcionales en el ordenamiento nacional) en los que no rige el sistema de autoliquidación sino que se aplica el procedimiento tradicional iniciado por una declaración tributaria del sujeto pasivo y en los que la liquidación es efectuada por la Administración Tributaria. Al margen de otros supuestos que no hacen al caso, es este el sistema seguido tanto en el ámbito de los tributos integrantes de la deuda aduanera como -por lo que a nosotros nos interesa- en el ámbito del IGIC y del AIEM exigible con ocasión de la importación de bienes en las islas Canarias; conforme ha señalado el propio TSJ de Canarias en su sentencia de 17 de diciembre de 2014 (ponente: César José García

Otero)<sup>90</sup>, *"no ofrece duda alguna que se diseña un procedimiento en el que, como dice la Administración, estamos ante una declaración del hecho imponible que puede ser o no comprobada por la Administración, pero que no puede calificarse como autoliquidación"*

Decimos que resulta especialmente relevante porque, al ser este el procedimiento que rige en los despachos de importación, ocurre con notable frecuencia en la práctica que las liquidaciones dictadas en concepto de IGIC y AIEM exigibles a la importación no sean recurridas en plazo por los interesados, con la consecuencia de que las mismas devendrán firmes. En esos supuestos de firmeza de las liquidaciones, a efectos de su posible revisión habrá que acudir necesariamente en su caso a los procedimientos especiales de revisión regulados en el Capítulo II del Título V de la LGT.

Así lo ha destacado con absoluta claridad nuestro Tribunal Superior de Justicia en algunas sentencias; entre otras, en la de fecha 30 de octubre de 2012 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias

<sup>89</sup> Cfr. Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general.*, ob. cit., pág. 259.

<sup>90</sup> Cfr. STSJ Canarias (Sala de lo C-A) nº 488 (sede LPGC) de 17.12.2014 (recurso nº 64/2012).

(ponente: Adriana Fabiola Martín Cáceres):<sup>91</sup>

"FJ 4º.- (...) De lo expuesto se desprende que la solicitud de devolución de ingresos indebidos sobre la base de la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones administrativas practicadas, carecía en este caso de cobertura legal. Por ello cualquier otro vicio de ilegalidad que la actora apreciara en las mismas debió hacerse valer mediante la interposición del recurso potestativo de reposición o alternativamente la reclamación económico-administrativa correspondiente. A este respecto, y frente a la alegación de la recurrente en cuanto al plazo de interposición de recursos, ha de significarse que las liquidaciones del AIEM practicadas por la Administración Tributaria Canaria no responden a la tipología de las liquidaciones colectivas de vencimiento periódico previstas en el artículo 223 LGT, sino que responden al esquema de declaración del sujeto pasivo a la que sigue la liquidación administrativa, de modo que el plazo

para la impugnación se inició, como señala la resolución económico-administrativa, con la notificación de la misma. Por lo tanto, **no formulado en plazo recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra aquellas liquidaciones, las mismas son firmes y consentidas.**"

Sin embargo ha habido otros fallos judiciales del TSJ de Canarias que, con el pretexto de la aplicación directa de la normativa aduanera comunitaria (a nuestro parecer, indebida), o bien han negado el propio carácter firme de las liquidaciones<sup>92</sup> o bien han considerado "irrelevante que las liquidaciones giradas ganaran firmeza"<sup>93</sup>.

### **c) Carácter preclusivo del procedimiento de comprobación limitada**

Conocido es el carácter preclusivo que la LGT atribuye a las regularizaciones practicadas en el seno de una comprobación limitada<sup>94</sup>

<sup>91</sup> Cfr. la STSJC nº 246/2012 (sede SCTFE) de 30.10.2012 (recurso nº 113/2009).

<sup>92</sup> Cfr. la STSJC nº 182/2015 (sede LPGC) de 15.05.2015 (recurso nº 393/2014).

<sup>93</sup> Cfr. la STSJC nº 21/2013 (sede LPGC) de 21.12.2012 (recurso nº 22372010).

<sup>94</sup> A juicio de algún autor (Cfr. Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general.*, ob. cit., pág. 313-316), dicho carácter preclusivo no solo debe predicarse de las liquidaciones derivadas de un procedimiento de comprobación limitada sino de todos aquellos casos en que la liquidación haya sido precedida de una actividad de comprobación.

en el art. 140.1: *"Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución"*.

Esta norma es obviamente aplicable a todos aquellos procedimientos de comprobación limitada que, en relación con los tributos derivados del REF (IGIC y AIEM), se tramiten por la Agencia Tributaria Canaria, la cual no podrá volver a girar una liquidación en relación con el objeto comprobado a menos que en un procedimiento posterior de comprobación limitada o inspección se descubran esos nuevos "hechos o circunstancias" como consecuencia de las nuevas actuaciones realizadas que habrán además de ser diferentes de las ya efectuadas con anterioridad.

Sin embargo, el régimen jurídico que establece la normativa aduanera

no casa en absoluto con el previsto en la LGT: la autoridad aduanera comunitaria deberá volver a liquidar aunque no se acrediten hechos nuevos salvo que haya transcurrido el plazo al que antes se hizo referencia o concurra alguna de las circunstancias reguladas en el CAU que ordenan la condonación o devolución de la deuda aduanera, como excepción al citado deber de liquidar a posteriori.<sup>95</sup>

En suma, a la vista de lo anterior, una eventual indebida aplicación de la normativa comunitaria en el ámbito de los tributos REF convertiría en inaplicable la LGT y eliminaría el efecto preclusivo propio de las comprobaciones limitadas.

#### **d) Incumplimiento del plazo máximo para resolver y caducidad**

La Disposición Adicional Vigésima de la LGT (a la que antes hicimos referencia) establece en su apartado 1, letra b) lo siguiente:

**"Disposición adicional vigésima.** *Tributos integrantes de la deuda aduanera.*

*1. Conforme a lo derivado del artículo 7.1, lo dispuesto en esta Ley*

<sup>95</sup> Vid. IBÁÑEZ MARSILLA, S. "La LGT y las normas comunitarias en materia aduanera", ob. cit., pág. 187.

*será de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes:*

*b) En los procedimientos de aplicación de los tributos, los efectos del incumplimiento del plazo máximo para dictar resolución y de la falta de resolución serán los previstos en la normativa de la Unión Europea. En el supuesto de no preverse en ella el efecto del silencio administrativo, éste se considerará siempre negativo. Asimismo, no procederá declarar en ningún caso la caducidad del procedimiento, salvo que transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para notificar la deuda al obligado tributario”.*

Si bien esto es así en el caso de los gravámenes aduaneros, sin embargo, en nuestra opinión, no debería admitir discusión que en el ámbito del IGIC y del AIEM los efectos del incumplimiento del plazo para dictar resolución deben ser los

previstos en la LGT (art. 104 LGT) y en su normativa de desarrollo, cuyo régimen -como es sabido- difiere de manera notable del previsto en este apartado b) de la disposición adicional vigésima transcrita.

Aunque exceda del objeto de este trabajo un desarrollo en profundidad de esta materia, baste pensar: a) que, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, y al margen de que en cada procedimiento de aplicación de los tributos deba regularse el correspondiente régimen de actos presuntos, la regla legal general es el silencio positivo (art. 104.3 LGT); b) que, en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, el vencimiento del plazo máximo sin notificar la correspondiente resolución producirá la caducidad<sup>96</sup> del procedimiento (art. 104.4.b), sin perjuicio de que pueda volver a iniciarse un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos dentro del plazo de prescripción que además la LGT fija con carácter general en cuatro años (art. 66 LGT) frente a los tres años que se establecen el Código

<sup>96</sup> Como es sabido, no se produce la caducidad en el caso de incumplimiento del plazo máximo de resolución del procedimiento de inspección (art. 150 LGT), sino que los efectos en este concreto procedimiento son los previstos en el artículo 150.6 de la LGT.

Aduanero de la Unión a efectos de la recaudación a posteriori de la deuda aduanera o del derecho a la devolución o condonación de derechos aduaneros; c) que el incumplimiento del plazo máximo en el concreto caso de los procedimientos sancionadores en materia tributaria no solo determina la caducidad del procedimiento sino que impedirá además el inicio de un nuevo procedimiento sancionador (art. 211.4 LGT).

#### **e) Plazos de caducidad y prescripción**

Hemos visto cómo la transcrita letra a) del apartado 1 de la Disp. Adicional Vigésima de la LGT establece que las liquidaciones de la deuda aduanera siempre serán provisionales mientras no haya transcurrido el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para su notificación al obligado tributario, y asimismo cómo la también transcrita letra b) del apartado 1 de la misma disposición adicional señala que el eventual incumplimiento del plazo máximo para resolver no determinará en ningún caso la caducidad del procedimiento salvo que transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para notificar la deuda al obligado tributario.

En definitiva, uno y otro apartado hacen referencia a las normas contenidas en el Código Aduanero de la Unión, cuyo artículo 103, apartado 1, establece con carácter general que *"no se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera".* Es decir, al margen del plazo excepcional previsto en el apartado 2 (para aquellos actos que puedan dar lugar a actuaciones judiciales penales) y de los supuestos de suspensión regulados en el art. 103.3, lo cierto es que el CAU establece un plazo máximo de tres años, a partir del momento de su nacimiento, para notificar la deuda aduanera. Y, en coherencia con lo anterior, el art. 124.1.a) del propio CAU señala que una deuda aduanera de importación o de exportación se extinguirá, entre otras causas, cuando el deudor ya no pueda ser notificado de la deuda aduanera contraída, con arreglo al artículo 103 del mismo texto normativo.

A la vista de lo expuesto, no resulta difícil comprender que, ni en lo que se refiere a su naturaleza jurídica (plazo de caducidad y no de prescripción), ni en lo que se refiere a la extensión del mismo (tres años en

lugar de cuatro), nada tiene que ver el régimen regulado en el CAU a efectos de los gravámenes aduaneros con el régimen jurídico establecido en la LGT española y que es el que resulta obviamente aplicable en relación con el IGIC y el AIEM. En este sentido, compartimos plenamente la opinión de GARCÍA HEREDIA<sup>97</sup> cuando señala que el transcurso del plazo de caducidad de tres años extingue la deuda aduanera y supone por tanto un límite en el tiempo a la potestad liquidadora de la Administración en relación con la posibilidad efectuar una recaudación a posteriori, pero, sin embargo, *"es importante precisar, que el resto de los impuestos que gravan la importación (IVA e IIEEE) se rigen por el plazo de prescripción de cuatro años (artículo 66 LGT)";* por lo que, añade, *"de este modo, una actuación de la Administración o del obligado puede interrumpir el plazo de prescripción de la deuda tributaria por IVA e IIEE pero no afecta al plazo de caducidad de la deuda aduanera"*.

Trasladando dichas consideraciones a nuestro objeto de estudio, no podemos compartir en modo alguno el criterio contenido en la Sentencia de 7 de noviembre de 2014 de la Sala de lo Contencioso-

Administrativo del TSJ de Canarias (sede en Santa Cruz de Tenerife)<sup>98</sup> cuando anuló parcialmente las liquidaciones dictadas por la Administración Tributaria Canaria en concepto del IGIC y del AIEM devengado a la importación de bienes con base en que *"sólo cabía la nueva liquidación después de la resolución notificada el 2 de noviembre de 2010, respecto de las importaciones realizadas antes (debemos entender "después") del 3 de noviembre de 2007, no todo el año 2007, puesto que caducó el derecho de la Administración a remitir la oportuna notificación de la contracción"*, al haber transcurrido el plazo de tres años previsto en la normativa aduanera para notificar las deudas aduaneras, y ello al amparo de lo dispuesto en aquel entonces por el art. 221 del Código Aduanero Comunitario, normativa que, además, se consideró de "indudable aplicación" al amparo de la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Por la misma razón, tampoco podemos compartir el criterio contenido en algunas sentencias del TSJC<sup>99</sup>, el cual, partiendo -

<sup>97</sup> Cfr. GARCÍA HEREDIA, A., "La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores", ob. cit., pág. 14.

<sup>98</sup> Sentencia del TSJ Canarias (Sala de lo C-A) nº 222 (sede SCTFE) de 07.11.2014 (recurso nº 341/2012).

erróneamente, siempre a nuestro juicio-, de una directa aplicación de la normativa aduanera comunitaria en el ámbito de los tributos REF que inciden en el comercio exterior de bienes, ha llegado a decir:

*“De acuerdo con los anteriores Reglamentos comunitarios -que integran la normativa específica en materia de derechos de importación y que son de directa aplicación, con primacía sobre el derecho interno de los Estados miembros, como tiene reconocido con reiteración el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas- existe un plazo común de tres años, computable desde la fecha de contracción de los derechos de importación controvertidos, en el que tanto las autoridades competentes de la Administración (en el caso de que los derechos percibidos fueran inferiores a los legalmente debidos) como el interesado (en el caso de ser superiores), pueden ejercitar las acciones conducentes a la regularización de la situación tributaria, ya mediante la recaudación a posteriori, ya mediante la solicitud de devolución de ingresos indebidos, siguiendo los cauces procedimentales establecidos a tal efecto en la normativa comunitaria; de tal modo*

*que, tanto en un caso como en otro, el transcurso de dicho plazo produce inevitablemente la caducidad de los respectivos derechos”, y concluimos que” la solicitud se formuló temporáneamente al no haber sobrepasado el plazo de tres años contados a partir de las sucesivas contracciones, y que, no había caducado el derecho a la devolución de las cantidades abonadas en concepto de AIEM, sin que existiese imposibilidad legal alguna para la devolución solicitada”.*

A nuestro juicio, dicho criterio interpretativo, aparte de obviar el sistema de fuentes que rige en el ordenamiento nacional, choca frontalmente con la normativa básica contenida en la LGT en materia de prescripción, de plazos de resolución y efectos de la falta de resolución en plazo, de firmeza de las liquidaciones o de procedimientos de revisión de oficio, lo cual redundará, a veces en perjuicio del interés público representado por la Administración Tributaria, y en ocasiones en perjuicio de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

#### **f) Devoluciones de ingresos indebidos**

<sup>99</sup> Entre otras, pueden verse las sentencias del TSJ Canarias (Sala de lo C-A) nº 21/2013 (sede LPGC) de 21.12.2012 (recurso nº 223/2010), la nº 488 (sede LPGC) de 17.12.2014 (recurso nº 64/2012), la nº 182 (sede LPGC) de 15.05.2015 (recurso nº 393/2014).

*Mutatis mutandis*, en este caso en beneficio del obligado tributario, análogas consideraciones a las que acabamos de exponer podríamos efectuar en relación con los supuestos de devolución y condonación de los derechos aduaneros regulados en los arts. 116 y ss. del CAU. Así, por ejemplo, en el caso de que la devolución o condonación de la deuda aduanera derive de un exceso de cobro de derechos de importación o de exportación, de error de las autoridades competentes, o por razón de equidad, las solicitudes de devolución o de condonación habrán de presentarse a las autoridades aduaneras en el plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera (art. 121.1.a) del CAU), debiendo asimismo destacarse que, conforme al art. 116, apartado 6 del propio CAU, como regla general<sup>100</sup>, la devolución no dará origen al pago de intereses por las autoridades aduaneras de que se trate.

Resulta bien a las claras la radical diferencia de dicho régimen con el previsto en la LGT y normativa reglamentaria de desarrollo, aplicable a nuestro juicio al IGIC y al AIEM, tributos respecto a los cuales, a efectos de la devolución de ingresos indebidos, rige el plazo de prescripción de cuatro años (art. 66 LGT) y con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria deberá abonar el interés de demora devengado desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite (art. 32.2 LGT).<sup>101</sup>

## VII. CONCLUSIONES

**Primera.-** Canarias está integrada en la Unión Aduanera, forma parte del territorio aduanero de la Unión y se aplican en dicho territorio los derechos del arancel

<sup>100</sup> Sí se pagarán intereses cuando una decisión por la que se conceda la devolución no se haya ejecutado a los tres meses de la fecha en la que se tomó dicha decisión, a no ser que el incumplimiento del plazo no pueda imputarse a las autoridades aduaneras. En tales casos, los intereses serán pagados desde la fecha de expiración del plazo de tres meses hasta la fecha de la devolución.

<sup>101</sup> El apartado 1 de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por el R.D. 520/2005, de 13 de mayo) establece:

*“1. Las devoluciones de ingresos indebidos en relación con la deuda aduanera se regirán por los reglamentos comunitarios que les sean específicamente aplicables. Las disposiciones contenidas en este reglamento tendrán carácter supletorio, cuando lo permita el ordenamiento jurídico comunitario.”*

Se viene a establecer, en definitiva, una supletoriedad que podríamos denominar inversa a la regulada en la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

aduanero común como recurso propio de la Unión; en consecuencia, la normativa aduanera resulta plenamente aplicable en dicho territorio por parte de las autoridades aduaneras comunitarias (con plena vigencia del principio de primacía del derecho comunitario sobre la normativa nacional en caso de contradicción entre uno y otro) pero, eso sí, en aquel ámbito material propio de la normativa aduanera, constituido principalmente por los derechos de aduana que deben pagarse a la importación o exportación de mercancías.

**Segunda.-** El hecho de que Canarias forme parte del territorio aduanero de la Unión no es obstáculo para que el archipiélago se incluya entre los denominados "territorios fiscales especiales de la Unión", lo cual ha posibilitado, entre otras consecuencias, la existencia de una fiscalidad indirecta específica en Canarias, que se refleja tanto en la existencia de los tributos derivados del REF (el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias) como en la existencia de unos impuestos autonómicos propios sobre consumos específicos (Impuesto sobre Combustibles derivados del petróleo e Impuesto sobre Labores del Tabaco).

**Tercera.-** Tanto el IGIC como el AIEM son tributos estatales internos, que forman parte del Régimen Económico Fiscal de Canarias como régimen particular y especial y plenamente conformes con el Derecho Comunitario, de tal forma que las barreras fiscales derivadas de su vigencia (al incidir ambos sobre el tráfico exterior y gravar las importaciones de bienes en Canarias cualquiera sea su procedencia) no suponen una vulneración ni del principio constitucional de unidad de mercado nacional ni del principio comunitario de libre circulación de mercancías.

**Cuarta.-** Tanto el IGIC como el AIEM, al margen de que graven las importaciones de mercancías y tengan una "dimensión exterior", no tienen la naturaleza de gravámenes aduaneros sino que son "tributos estatales" a los cuales, por ende, les resulta de plena aplicación la Ley General Tributaria - LGT- la cual contiene los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y resulta de aplicación a todas las Administraciones tributarias, siendo así que en relación con aquellos tributos rige el sistema de fuentes regulado en el artículo 7 de la LGT.

**Quinta.-** A nuestro juicio, si bien no resulta correcto establecer una

diferenciación ni una contraposición entre “lo tributario” y “lo aduanero”, sin embargo entendemos que sí cabe, y además resulta procedente y conveniente, diferenciar el “ámbito aduanero” y el “ámbito fiscal”, existiendo argumentos normativos en apoyo de la citada diferenciación.

**Sexta.-** La normativa aduanera (comunitaria y estatal) no se aplica de manera directa en el ámbito del IGIC y el AIEM. La aplicación de la normativa aduanera a los tributos REF en relación con las operaciones de comercio exterior sólo será procedente: bien por remisión normativa expresa de la legislación reguladora de aquellos impuestos; bien a título supletorio -en virtud de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991, de 7 de junio- siempre que exista una laguna legal y dicha integración normativa no contravenga la legislación específica propia ni los principios y normas básicas del sistema tributario español; o bien, en su caso, en el supuesto de que el aplicador del Derecho utilice la normativa aduanera como elemento de interpretación; sin que resulte procedente otorgar a la normativa aduanera una fuerza expansiva que resulta absolutamente injustificada y no conforme a Derecho.