

Ámbito de aplicación de la exención de avituallamientos de productos energéticos utilizados como combustible o carburante en la navegación y procesos de digitalización aplicables

SCOPE OF THE EXEMPTION FOR PROVISIONING OF ENERGY PRODUCTS USED AS FUEL OR PROPELLANT IN NAVIGATION AND APPLICABLE DIGITISATION PROCESSES

José Francisco Sanz Castaño

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Europea de Valencia

Resumen: En el presente artículo, con posterioridad a un acercamiento al ámbito de aplicación de la exención sobre el impuesto especial de fabricación en el avituallamiento de embarcaciones o aeronaves que realicen navegaciones distintas a las de recreo del artículo 51.2.a) y b) de la ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales. Realizaremos un análisis de los procedimientos digitales y electrónicos asociados al transporte y circulación de los hidrocarburos. Concretamente, del procedimiento de circulación al amparo de un documento administrativo electrónico previsto en el artículo 29.B.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, y el procedimiento de ventas en ruta regulado en el artículo 27 del mismo reglamento.

Palabras clave: impuestos especiales, exención, hidrocarburos, avituallamiento navegación.

Abstract: In this article, following an approach to the scope of application of the exemption on the excise manufacturing tax in the provisioning of vessels or aircraft that carry out navigations other than recreational ones of Article 51.2. a) and b) of Law 38/1992, of December 28, 1992, on excise taxes. We will analyze the digital and electronic procedures associated with the transport and circulation of hydrocarbons. Specifically, the procedure of circulation under the protection of an electronic administrative document provided for in article 29.B.2 of the Regulation of Excise Duties, and the procedure of sales en route regulated in article 27 of the same regulation.

Keywords: excise taxes, exemption, hydrocarbons, navigation supply.

Índice: I. CUESTIONES PREVIAS. II. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR AVITUALLAMIENTO DE COMBUSTIBLE O CARBURANTE PARA NAVEGACIÓN DISTINTA A LA DE RECREO. 1. Relevancia de la prestación de servicios a título oneroso: sentencia del TJUE *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft Eg*, de 1 de abril de 2004. 2. Utilización del carburante o combustible en la navegación: sentencia *Sea Fighter* del TJUE de 10 de noviembre de 2011. 3. El concepto de navegación privada de recreo: sentencias *Systeme Helmholtz GmbH* de 1 de diciembre de 2011 y *Haltergemeinschaft LBL* de 21 de diciembre de 2011 del TJUE. 4. Exención aplicable al constructor de un buque que suministra carburante para su navegación: sentencia del TJUE de 13 de julio de 2017 *Vakary Baltijos Laivų Statykla*. III. RÉGIMEN SUSPENSIVO EN IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN. IV. PROCESOS DE DIGITALIZACIÓN. 1. EMCS Y Documento administrativo electrónico (e-DA). A) EMCS Interno y e-DA en avituallamiento de buques. B) Avituallamientos de carburantes por el procedimiento de ventas en ruta: Artículo 27 RRIIEE. V. REFLEXIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA

I. Cuestiones previas

En el presente artículo, dado que se trata de una interpretación que ha estado sujeta a controversia, creo conveniente realizar un análisis a través de la jurisprudencia del TJUE de los elementos esenciales que configuran el ámbito de aplicación de los supuestos de exención del impuesto especial (en adelante IE) sobre Hidrocarburos prevista en el artículo 51.2. a) y b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales¹ (en adelante LIIEE). Con posterioridad, y con cierta claridad al respecto, pretendemos realizar un análisis sobre la digitalización y los procesos electrónicos, aplicables a la susodicha exención, y relacionados con el transporte y circulación en el avituallamiento de la navegación.

Los procedimientos objeto de estudio serán la circulación de los hidrocarburos al amparo de un documento administrativo electrónico (en adelante e-DA), prevista en el artículo 29.B. del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante RRIIEE)². Así como también, el procedimiento de ventas en ruta regulado en el artículo 27 del RRIIEE.

Sin perjuicio de realizar tal análisis, consideramos relevante realizar una breve referencia a cuestiones de fondo que afectan a la mencionada exención³. La fundamentación de la

1 Publicado en: «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

2 Publicado en: «BOE» núm. 179, de 28 de julio de 1995.

3 La navegación no en pocas ocasiones está afecta a particularidades, v. gr., en imposición directa, existe régimen especial aplicable a rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en el marco de convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDI). Asimismo, respecto a las rentas que se generen sin CDI, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, publicado en «BOE» núm. 62, de 12/03/2004. Sobre la base de la reciprocidad se exonera a los no

referencia previa radica en que me cuestiono la existencia de la exención de impuestos sobre hidrocarburos relativa a los carburantes suministrados a embarcaciones que realizan navegaciones diferentes a la de recreo. Considero que la finalidad extrafiscal del IE sobre hidrocarburos, se ve cuestionada cuando se exige del impuesto a una actividad tan contaminante como es la del transporte marítimo y aéreo, que nos ocupan en el presente artículo.

Tal y como menciona GUTIÉRREZ BENGOCHEA, la doctrina española admite ampliamente la existencia de fines extrafiscales en los tributos, a pesar de que presenta problemas respecto a los principios de justicia tributaria⁴. La fundamentación por la que se justifica el gravamen por IIEE sobre el consumo más allá del IVA, radica en que se trata de productos o mercancías responsables de unos costes sociales, que no se han considerado en la determinación de sus precios privados. Que, además, deben ser soportados por sus consumidores, a través de un gravamen que se imponga sobre esos consumos, teniendo además de una finalidad recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas o de medio ambiente, entre otras.

Concretamente, en los hidrocarburos, el IE grava el consumo, a parte del IVA, con el objeto de desincentivar su consumo y conseguir fondos adicionales con la finalidad de financiar los gastos públicos relacionados con su consumo, *verbigratia*, las políticas de transporte y medioambiente. Razón por la cual, me resulta incoherente, la exención de los mencionados avituallamientos, cuando existen otros carburantes utilizados en otros medios de transporte que son igualmente contaminantes, o incluso menos, y que no se han visto eximidos.

CORNEJO PÉREZ y BORRERO MORO, señalan que la exención de estos productos energéticos tiene su razón de existencia en el mantenimiento de la competitividad más allá de la finalidad extrafiscal medioambiental⁵, de hecho, así lo manifiesta el TJUE en sentencia *Systeme Helmholtz*⁶.

residentes que operen buques o aeronaves en transporte internacional (artículo 13). O también, la actividad objeto de estudio está sujeta a una regla especial de valoración de los buques o aeronaves en el impuesto sobre el patrimonio, en el artículo 18 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, publicado en «BOE» núm. 136, de 07 de junio de 1991. Respecto al impuesto sobre el patrimonio véase MARCOS CARDONA, Marta, *La imposición sobre la riqueza en el contexto actual: análisis de las deficiencias y propuestas de reforma del impuesto sobre el patrimonio*, Aranzadi, 2024. ISBN 978-84-1163-014-6.

- 4 Véase GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel, «Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario», *Revista Técnica Tributaria*, N.º 107, Sección Estudios, Cuarto trimestre de 2014. MARTÍNEZ TORRES, respecto a esta cuestión propone una mejora del principio quien contamina paga, ya que la extrafiscalidad del impuesto exige una correcta medición del mismo principio, y del de capacidad económica. Mediante una herramienta ideada para la aplicación de estimación directa en la medición de la base imponible se mediría la capacidad real de los sujetos pasivos al impactar en el medioambiente, lo que permitiría calcular de manera más precisa la cuota tributaria correspondiente, aplicando criterios como el del tamaño de la empresa y sector de actividad. MARTÍNEZ TORRES, Virginia, *Tributación justa y sostenibilidad a partir de auditorías inteligentes*, Aranzadi, 2024, pp. 223 y 224.
- 5 CORNEJO PÉREZ, Alberto «La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos», *Crónica tributaria*, ISSN-e 2695-7566, ISSN 0210-2919, N.º 111, 2004, p. 110. BORRERO MORO, Cristóbal José, «Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N.º 3-4, 2007.
- 6 Sentencia del TJUE de 1 de diciembre de 2011, *Systeme Helmholtz GmbH*, asunto C-79/10, ECLI:EU:C:2011:797

El Convenio sobre Aviación Civil Internacional (Chicago, 1944), firmado en Buenos Aires el día 24 de septiembre de 1968⁷, en su artículo 24, menciona que las aeronaves en vuelo hacia, desde o a través del territorio de otro Estado contratante, serán admitidas temporalmente libres de derechos. Y que el combustible que porte una aeronave de un Estado contratante cuando llegue al territorio de otro Estado contratante y que se encuentren aún a bordo cuando ésta salga de dicho Estado, estarán exentos de impuestos.

De hecho, la Comisión de la Unión tiene en proyecto la revisión de la exención que recoge el artículo 51.2.b) de la LIIEE sobre los combustibles marítimos mediante la reforma de la Directiva sobre Fiscalidad Energética, 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad⁸ (en adelante DFE), en el marco del «Objetivo 55». Constituye un paquete de medidas legislativas tendentes a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero de la UE en un 55 %, antes de 2030 de manera que se consiga el objetivo de neutralidad climática antes de 2050.

Respecto a la naturaleza jurídica de los impuestos especiales (en adelante IIEE), estos, son impuestos indirectos que gravan el consumo de los bienes objeto de los IIEE comprendidos en el ámbito objetivo de cada uno de ellos. Tal y como señala la misma LIIEE en su exposición de motivos y el mismo artículo 1 los IIEE de fabricación se constituyen como impuestos indirectos que gravan el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos. Asimismo, son monofásicos, porque gravan en fase única, los hechos impositivos constitutivos de fabricación o importación en cualquier ubicación dentro del ámbito territorial comunitario.

Los hidrocarburos, como producto o mercancía, constituyen uno de los IIEE categorizados como IIEE de fabricación. La cuestión de la armonización de los IIEE es compleja, y excede el objetivo del presente texto, se encuentran armonizados por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales⁹.

Sin embargo, tal y como menciona MIRAS MARÍN, el mismo concepto armonización tributaria en la Unión es difuso. El mandato armonizador del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea apunta que la Comisión deberá examinar en interés del mercado interior el modo en el que se armonizarán los impuestos indirectos, y sobre la base de la unanimidad de votos en el Consejo se deberá conseguir una armonización entre las legislaciones de los Estados miembros sin que haya en el derecho positivo europeo una definición de armonización tributaria. Tal y como menciona el autor, se adiciona como inconveniente a la falta de definición en la labor armonizadora, el hecho de la existencia de variedad de lenguas y terminología complican la labor de armonización en el seno de la Unión¹⁰.

También señala GARCÍA HEREDIA, que existe un diferente grado de armonización de los diferentes IIEE, ya que, según el autor, no se trata de una armonización exhaustiva, y la razón por la que no se ha llegado a una armonización más completa se encuentra en que existe una disparidad de exacciones fiscales sobre consumos específicos entre los diferentes Estados

7 Publicado en: «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1969.

8 Publicado en «DOUE» núm. L 283/51, de 31 de diciembre de 2003.

9 Publicado en: «DOUE» núm. 58, de 27 de febrero de 2020.

10 MIRAS MARÍN, Norberto, «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa», *Nueva fiscalidad*, ISSN 1696-0173, N.º 2, 2020, p. 14-15.

miembros por la dificultad de llegar a acuerdo sobre la pretendida armonización, para la que es necesaria la unanimidad¹¹.

Resulta evidente que las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión (en adelante TJUE) son especialmente relevantes en una materia que no se encuentra completamente armonizada entre los distintos Estados Miembros de la Unión, precisamente, por la problemática someramente expuesta¹².

II. Ámbito de aplicación de la exención por avituallamiento de combustible o carburante para navegación distinta a la de recreo

La Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad¹³, en artículo 14.1 preceptúa que estarán exentos los productos energéticos utilizados como carburante en la navegación marítima o aérea siempre que esta no sea navegación privada o de recreo. La exención, como ya hemos adelantado, se encuentra recogida en el artículo 51.2. a) y b) de la LIIIE, como exención al impuesto sobre hidrocarburos.

De manera complementaria a la exención, en la disposición adicional única de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras¹⁴, se establece una franquicia para mercancías de avituallamiento destinadas a suministro de buques y aeronaves. Y en el ámbito de Canarias, rigen exenciones IGIC e Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo en la disposición cuarta de la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público¹⁵.

1. Relevancia de la prestación de servicios a título oneroso: sentencia del TJUE *Deutsche see-Bestattungs-Genossenschaft Eg*, de 1 de abril de 2004¹⁶

Deutsche See es una empresa funeraria, con la particularidad de que organiza funerales en alta mar, para lo que tiene a su disposición buques acondicionados. En el año 2000, solicitó a la Oficina principal de aduanas de Kiel autorización para utilizar en dichos buques hidrocar-

11 Artículo 113 Tratado de la Unión Europea y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Publicado en: «DOUE» núm. 83, de 30 de marzo de 2010. Véase GARCÍA HEREDIA, Alejandro, *La armonización de los impuestos especiales y sus efectos en el derecho interno*, Aranzadi, ISBN: 978-84-1162-661-3, 2024.

12 Véase GOMAR GINER, Vicente, *Criterios del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el régimen general de los impuestos especiales de fabricación*, Colex, 2024.

13 Publicado en núm. 283/51 DOUE: 31 de octubre de 2003.

14 Publicado en: «BOE» núm. 260, de 30 de octubre 2013.

15 Publicado en: «BOE» núm. 305, de 21 de diciembre de 2013.

16 Sentencia de 1 de abril de 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG*, asunto C-389/02, ECLI:EU:C:2004:214.

buros exentos del IE. Sin embargo, se le denegó la solicitud en resolución de 21 de agosto de 2000, indicando que, las funerarias no pueden eximir el IE por los hidrocarburos utilizados como carburante para los buques.

Contra dicha resolución, *Deutsche See* argumentó que, al excluir a las empresas de funerales marítimos de la exención del impuesto sobre los hidrocarburos, el artículo 17, apartado 5, del *Mindestölbevorratungsverordnung* o Reglamento sobre el almacenamiento mínimo de petróleo, iba contra el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos¹⁷.

Deutsche See sostenía que por los servicios funerarios que prestaba afirmaba su actividad no se subsumía en el concepto de navegación en embarcaciones privadas de recreo. Alegaba que sus servicios funerarios no eran de recreo y que tenían fines comerciales, en el transporte de pasajeros y la prestación de servicios a título oneroso.

La Oficina principal de aduanas de Kiel exime del IE controvertido únicamente los carburantes que se utilizan en las embarcaciones utilizadas en la navegación comercial. Alegó que no procedía aplicar la exención porque *Deutsche See* no transportaba con carácter comercial personas o cosas, sino que organizaba funerales marítimos.

Deutsche See recurrió ante el *Finanzgericht Hamburg* (Tribunal de Hamburgo), solicitando, que las autoridades aduaneras le otorgaran la controvertida autorización por la exención.

Según el *Finanzgericht Hamburg*, *Deutsche See* no puede acogerse a la exención del IE por los hidrocarburos consumidos por los buques que utiliza para organizar funerales marítimos. No obstante, considera la Directiva 92/81 no resuelve de forma expresa a la controversia planteada, dado que no se había definido el concepto de «navegación en aguas comunitarias». Y en efecto, el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo segundo, de la Directiva definía únicamente el concepto de «embarcaciones privadas de recreo».

Partiendo de la definición «embarcaciones privadas de recreo» contenida en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo segundo, de la Directiva 92/81, el *Finanzgericht Hamburg* estima que la «navegación en aguas comunitarias» a la que se refiere el texto legal referido excede al ámbito de aplicación del concepto «navegación comercial» previsto en el artículo 4, apartado 1, punto 4, de la *Mindestölbevorratungsverordnung*.

El *Finanzgericht Hamburg* apunta que la actividad empresarial de *Deutsche See* son prestaciones de servicios a título oneroso y, por tanto, que la actividad desarrollada en el mar tiene fines comerciales, estando la actividad de los buques subsumida en la definición «navegación en aguas comunitarias» a la que se refiere el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81.

Finanzgericht Hamburg plantea al TJUE la cuestión prejudicial de si debe considerarse por navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81 la circulación a bordo de embarcaciones por aguas comunitarias para fines distintos de los de recreo.

17 Publicado en: «DOCE» núm. 316, de 31 de octubre de 1992. Directiva previa a la Directiva 2003/96.

Para responder a la cuestión controvertida el TJUE debe aclarar el concepto de «navegación en embarcaciones privadas de recreo». Responde que el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81 determina que los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias están exentos del IE. Y subraya que únicamente existe una excepción al impuesto de hidrocarburos utilizados para la navegación que no se produce «en embarcaciones privadas de recreo». Y que la misma disposición define el concepto de «embarcaciones privadas de recreo» como las que se utilizan «para fines no comerciales».

Concluyendo en su argumentación que cualquier operación de navegación para fines comerciales constituye un supuesto en el que se debe aplicar la exención del IE del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81. Además, el texto legal contiene el concepto de embarcaciones privadas de recreo en el párrafo segundo del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 y las define como aquellas no destinadas a fines comerciales, es decir, a juicio del TJUE la exención aplica para la prestación de servicios a título oneroso independientemente del tipo de navegación comercial de que se trate. Y resalta que, si el legislador hubiera querido diferenciar tipos de navegación de carácter comercial a efectos de la aplicación o no de la exención controvertida, así lo hubiera hecho.

Resuelve respecto al litigio principal, que las operaciones de navegación realizadas por *Deutsche See* son susceptibles de ser definidas como prestaciones de servicios a título oneroso, por su naturaleza comercial, y que estas no se subsumen en la excepción para las embarcaciones privadas de recreo a la que hace referencia la Directiva, siendo plenamente aplicable la exención controvertida.

2. Utilización del carburante o combustible en la navegación: sentencia *Sea Fighter* del TJUE de 10 de noviembre de 2011¹⁸

En Sentencia del TJUE *Sea Fighter*, se analiza por el tribunal si el carburante utilizado por una maquinaria, concretamente una excavadora, que presta servicio permanente en el buque, se encuentra exento.

La excavadora opera de forma autónoma mediante un motor sin intermediación del mecanismo de propulsión del buque. El carburante utilizado por la excavadora y contenido en el depósito del motor de la excavadora se extrae del depósito principal del buque. Cuando el buque se encuentra ancorado la excavadora opera en trabajos de dragado, pero se desplaza cuando el material excavado se descarga en el mar.

Sea Fighter solicitó la devolución del IE por el consumo de hidrocarburos en el M/S *Grethe Fighter* por el período comprendido entre el 1 de enero de 2001 al 30 de septiembre de 2003. Sin embargo, en resolución de 19 de febrero de 2004 la *ToldSkat Østjylland* (Administración aduanera de Østjylland) resolvió que el *Sea Fighter* no tenía derecho a la devolución del IE. La *ToldSkat Østjylland* fundamentó la denegación en que la excavadora operaba de manera autónomo si conexión directa al motor del buque, resolución que se confirmó por el *Landskatteretten* (Comisión tributaria nacional) el 4 de marzo de 2005.

18 Sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-505/10, ECLI:EU:C:2011:725.

Sea Fighter recurrió la resolución ante el *Vestre Landsre* (Tribunal Superior, inferior a Tribunal Supremo de Dinamarca) que en febrero de 2008 confirmó la interpretación de la autoridad aduanera. La sentencia se recurrió en casación ante el *Højesteret* (Tribunal Supremo de Dinamarca) que plantea al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 de manera que los hidrocarburos utilizados en una excavadora que está ubicada instalada de manera ininterrumpida en un buque pero que, por tener su propio motor y depósito de carburante a parte del motor del buque, funciona de manera autónoma respecto del aparato impulsor del buque, se encuentran exentos del IE?»

El TJUE no pone en duda que la navegación del buque se lleva a cabo con fines comerciales, prestando servicios a título oneroso, por tanto, en ese sentido no se cuestiona la aplicación de la exención del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81.

El TJUE argumentó que para aplicar la exención controvertida respecto al IE de los hidrocarburos consumidos por la excavadora, el consumo del carburante exento debía estar vinculado directamente a la navegación de la embarcación. De manera que la exención controvertida queda supeditada a que los carburantes exentos del IE sean empleados en el movimiento del buque propulsado por el motor del mismo. A pesar de que los servicios de la excavadora se prestan a título oneroso desde el buque, el hecho que el carburante exento solo puede usarse para navegación excluye la posibilidad de eximir el carburante empleado por la excavadora en la realización de tareas, que consumía carburante funcionando de manera independiente al motor de propulsión del buque.

3. El concepto de navegación privada de recreo: sentencias *Systeme Helmholtz GmbH* 1 de diciembre de 2011¹⁹ y *Haltergemeinschaft LBL* de 21 de diciembre de 2011²⁰ del TJUE

Systeme Helmholtz se dedicaba empresarialmente al desarrollo y a la comercialización de componentes electrónicos y aplicaciones informáticas. Siendo dueños de una aeronave que es empleada por su director de manera privada para desplazarse con fines comerciales, así como para realizar vuelos de mantenimiento y de formación.

Systeme Helmholtz solicitó en 2005 la devolución del IE sobre hidrocarburos, sin embargo, mediante resolución de 9 de febrero de 2006, el *Hauptzollamt* (autoridad aduanera) no concedió la devolución fundamentándose en que *Systeme Helmholtz* no era una empresa de transporte aéreo.

Se recurrió ante el *Finanzgericht München*. (tribunal de finanzas de Munich) que dictaminó que, en lo concerniente a los vuelos llevados a cabo por cuestiones profesionales, y con la excepción de los vuelos de mantenimiento y de formación, *Systeme Helmholtz* tenía derecho

19 Sentencia del TJUE de 1 de diciembre de 2011, *Systeme Helmholtz GmbH*, asunto C-79/10, ECLI:EU:C:2011:797.

20 Sentencia del TJUE de 21 de diciembre de 2011 *Haltergemeinschaft LBL/Hauptzollamt Düsseldorf*, asunto C-250/10, ECLI:EU:C:2011:862.

a la devolución del IE controvertido, con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra b), párrafo primero, de la Directiva 2003/96. Porque según el *Finanzgericht München*, del tenor del artículo 14 de la Directiva 2003/96 no se desprende que la exención se circunscriba únicamente a las empresas de transporte, siendo de aplicación la exención controvertida.

Sin embargo, el *Finanzgericht München* consideró que la exención fiscal prevista por la Directiva 2003/96 no era aplicable a los vuelos relacionados con el mantenimiento, la comprobación de la capacidad de funcionamiento de la aeronave, ni tampoco con la formación.

Systeme Helmholtz y el *Hauptzollamt* interpusieron recurso de casación contra dicha sentencia ante el *Bundesfinanzhof* (Tribunal Federal de Finanzas). *Systeme Helmholtz*, porque se le denegó la exención para los vuelos de mantenimiento y de formación, y *Hauptzollamt* porque se había eximido a aquella a *Systeme Helmholtz* del IE de hidrocarburos por vuelos efectuados por cuenta propia.

Finalmente, el TJUE denegó la exención controvertida a *Systeme Helmholtz*, porque consideró que las operaciones de navegación que desarrollaba no se equiparaban a las que desarrollan las compañías aéreas de sus aeronaves con fines comerciales.

En *Haltergemeinschaft LBL* se plantea la aplicación de la exención controvertida del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 por el carburante que es suministrado por una empresa que, sin ser una empresa de navegación aérea, da en arriendo o a flete una aeronave, que se utiliza por los arrendatarios de la aeronave para sus propios fines comerciales.

El TJUE falla que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96/CE, debe interpretarse en el sentido que la exención del IE que prevé en favor de los carburantes utilizados para la navegación aérea distinta a la de recreo privada no puede concederse a una compañía cuando alquila o fleta con el carburante una aeronave de su propiedad a otras compañías que desarrollan una actividad no es directamente tendente a la prestación de un servicio aéreo a título oneroso. Ya que la aeronave la utilizaban sus accionistas y otras empresas para sus propios fines profesionales. Así pues, en la medida en que se trataba de actividades de aviación que no se referían directamente a la prestación de servicios de aviación a título oneroso por los accionistas o por dichas empresas, tales usos no pueden considerarse una utilización de una aeronave con fines comerciales en el sentido y para la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 y, por lo tanto, no pueden estar amparados por la exención prevista en dicha disposición.

4. Exención aplicable al constructor de un buque que suministra carburante para su navegación: sentencia del TJUE de 13 de julio de 2017 *Vakarų Baltijos laivų statykla*²¹

«*Vakarų Baltijos laivų statykla*» es una empresa lituana que desarrolla una actividad de construcción de buques para la navegación en alta mar. En 2009 formalizó un contrato para la construcción de un buque de carga (en lo sucesivo, «el buque») para una sociedad de Estonia.

21 Sentencia del TJUE de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, asunto C-151/16, ECLI:EU:C:2017:537.

En el contexto de tal relación comercial la empresa obtuvo 80.600 litros de carburante que fueron volcados en los depósitos del buque liquidándose los pertinentes IIEE, y empleándose parcialmente el combustible en pruebas en el barco antes de ser entregado a la sociedad de Estonia.

En 2013, «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» transmitió al cliente la propiedad y todos los derechos e intereses sobre el buque controvertido, así como los equipos y los pertrechos del buque, incluyendo los 73.030 litros de carburante no consumidos durante las pruebas realizadas.

Una vez que la sociedad de Estonia dispuso de la posesión del buque, lo hizo navegar, en lastre, desde el puerto de *Klaipėda* (Lituania) al de *Stralsund* (Alemania). Desde donde comenzó su primera singladura con carga comercial, navegando con posterioridad a título oneroso, al puerto de Santander.

En 2013, «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» solicitó a las autoridades tributarias la devolución de los IIEE correspondientes a los hidrocarburos depositados en el buque y exportado por la sociedad de Estonia fuera del territorio lituano.

En resolución de 2013 la autoridad tributaria del Estado denegó esa solicitud debido a que, en el momento de la entrega del carburante al cliente, «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» no había cumplimentado los documentos de registro con observación de los requerimientos contemplados por la normativa nacional y no disponía de un permiso para el abastecimiento de carburante a buques de acuerdo con el procedimiento correspondiente.

Posteriormente la *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Comisión para la resolución de contenciosos en materia fiscal del Gobierno de la República de Lituania) anuló, la decisión de denegar la devolución de IIEE de la autoridad tributaria del Estado debido esencialmente a que tal negativa se basaba en consideraciones de carácter formal.

Esta última presentó recurso de anulación ante el *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de *Vilnius*, Lituania), que, en 2014, estimó el recurso. Posteriormente, «*Vakarų Baltijos laivų statykla*» presentó recurso de casación. Decidiendo el *Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania) la suspensión del procedimiento y las siguientes cuestiones prejudiciales ante el TJUE:

¿Debe interpretarse el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 de manera que no puede recibir el IE por el aprovisionamiento de hidrocarburos cuando se avitualla para su empleo como carburante en la travesía de una embarcación en aguas de la UE, sin el objeto de contraprestación económica directa, de que dicho buque transite mediante sus sistemas de propulsión desde la ubicación donde fue construido hasta un puerto que se encuentre en otro Estado miembro la finalidad de efectuar su primera carga comercial?

De la resolución del TJUE, GARCÍA HEREDIA, con quien coincidimos, interpreta que del artículo 14.1 de la Directiva, la exención controvertida queda supeditada a que los carburantes sean empleados para navegación en aguas de la UE.

Respecto al concepto de navegación de la Directiva se considera que cualquier navegación para fines comerciales se comprende en el ámbito de la exención, al margen de la finalidad de la navegación, con la condición de que la navegación conlleve una prestación de servicios a título oneroso.

No se subsumen en la exención controvertida las navegaciones que no se utilicen directamente para la prestación de un servicio oneroso, por no poderse identificar al empleo de una embarcación con fines comerciales, siendo esta última condición esencial que demanda la Directiva.

La finalidad de la exención controvertida es facilitar el tráfico de mercancías y la libre prestación de servicios que se puedan realizar en aguas de la Unión. De manera que se puede llegar a la conclusión que la finalidad de la norma es promover condiciones de igualdad y la competitividad de las empresas de transporte²².

III. Régimen suspensivo en impuestos especiales de fabricación

El régimen suspensivo se puede definir como una ventaja financiera de la que pueden servirse los agentes mercantiles que operan con mercancía afecta a impuestos especiales de fabricación. Esencialmente consiste en el desfase temporal entre el hecho imponible, y la puesta al consumo, exigiendo dicho régimen unas formalidades especiales en cuanto al registro y documentación de las mercancías sujetas a este tipo de impuestos, que, por otra parte, son considerablemente gravosos²³.

La Directiva 2020/262 en su artículo tercero define el régimen suspensivo como el régimen fiscal, consistente en la suspensión de los IIEE, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento o circulación de productos sujetos a IIEE.

Respecto a la circulación fuera de régimen suspensivo la regla general es la de tributación en el Estado miembro de destino de la mercancía, con excepción de los productos adquiridos por particulares sin finalidad comercial. Precisamente por la regla de tributación en destino la Directiva 2020/262 recoge algunos casos en los que los IIEE se devolverán en aquellos supuestos en los que se hubieran devengado con prioridad en el país de expedición. Como supuestos de circulación intracomunitaria fuera de régimen suspensivo:

- En artículo 32 de la Directiva: adquisición por particulares.
- En artículos 33-43: Circulación de productos sujetos a IIEE que fueron despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro para ser entregados con fines comerciales.

22 GARCÍA HEREDIA, Alejandro, *La armonización de los impuestos especiales y sus efectos en el derecho interno*, cit., p. 205.

23 ALONSO GONZÁLEZ, Luis Alberto, «Devengo y régimen suspensivo de los Impuestos Especiales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 89, 1996, p. 66.

- En artículo 44: Ventas a distancia.
- En artículo 45: Destrucción y pérdida.

Sin perjuicio de que existan formalidades a efectos de que las mercancías en cuestión puedan circular en régimen suspensivo. Como adelantábamos al inicio del texto, el hecho de no respetar las formalidades legales puede determinar que se entienda por las autoridades fiscales que los productos afectos no se encuentran en régimen suspensivo. Sin embargo, no todo tipo de incumplimientos o errores van a tener como consecuencia la salida de las mercancías del régimen suspensivo, sino que únicamente aquellos que imposibiliten la correcta identificación de los productos serán los que provoquen tal consecuencia²⁴.

Respecto a la vinculación del régimen suspensivo de circulación en IIEE de fabricación al posible régimen suspensivo aplicable producto de la aplicación de la legislación aduanera. En Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010²⁵, el TJUE resolvió una cuestión en la que la importación de tabaco de terceros países se realizaba amparándose en el régimen de perfeccionamiento activo con suspensión de IIEE, tabaco en rama que no se encuentra sujeto a IIEE, que se había transformado en picadura de tabaco que sí se encontraba sujeta a IIEE.

Para el tabaco en rama, la sociedad poseía una autorización aduanera con el objeto de acogerse al régimen de perfeccionamiento activo como sistema de suspensión. De manera que podía enviar picadura de tabaco desde Alemania a otros Estados miembros de la Unión con albaranes de entrega, prescindiendo de documentos de acompañamiento. Por ello, la entidad alemana expidió desde sus almacenes picadura de tabaco con destino a un depósito fiscal en Francia. Aunque, por la falta del documento de acompañamiento validado por las autoridades fiscales francesas, las alemanas, consideraron que no existía prueba de la llegada del producto al recinto francés.

La cuestión que se planteó era si el apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 92/12 se debía interpretar en el sentido que se entienda que los productos no comunitarios objeto de IIEE afectos a régimen especial aduanero de perfeccionamiento activo, también se encuentran en régimen de suspensión, de manera que no es necesario el documento de acompañamiento para su circulación.

El TJUE considera que de acuerdo a la Directiva 92/12, el documento de acompañamiento se justifica porque se debe controlar el transporte de mercancías afectas a IIEE. Consecuentemente, el documento solo será necesario cuando se requiera cumplir con tal finalidad. No obstante, en el presente caso, al vincularse la mercancía a un régimen aduanero especial como es el de perfeccionamiento, el operador ya debe cumplir con garantías previstas en la legislación aduanera y que el TJUE entiende que sirven también para garantizar la circulación desde la perspectiva de la legislación aplicable a IIEE.

Finalmente, el TJUE concluye que el apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 92/12 regía respecto a IIEE de mercancías de un país tercero, y también, respecto a productos afectos a

24 GARCÍA HEREDIA, Alejandro, et al. «Reseña jurisprudencia del TJUE», Revista Española de Derecho Financiero, núm. 173, 2017, p. 36.

25 Sentencia del TJUE de 17 de junio de 2010, *British American Tobacco*, C-550/08, ECLI:EU:C:2010:349.

IIEE pero fabricados a partir de productos no comunitarios que no están sujetos a IIEE y que se importan en vinculación al mencionado régimen especial aduanero en suspensión. Por todo ello, el documento de acompañamiento no es necesario en la circulación de los productos, porque existen instrumentos de control aplicables en el ámbito aduanero.

Desde la desaparición de las fronteras entre Estados Miembros el 1 de enero de 1993, las operaciones intracomunitarias se rigen por normas armonizadas, en la actualidad, por la ya mencionada Directiva (UE) 2020/262.

El régimen suspensivo, por tanto, no se circunscribe a las operaciones interiores de los Estados miembros, sino que se expande a las operaciones de tráfico materializado entre Estados miembros²⁶. Ampliándose los hechos imponible fabricación e importación al ámbito de la Unión Europea.

La circulación de mercancía afecta a impuestos especiales de fabricación productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se puede producir por territorio de diferentes Estados miembros, y el IE se devenga en el concreto lugar del Estado miembro en el que la mercancía se pone a consumo. La peculiaridad respecto al hecho imponible fabricación, es que el devengo no se materializa cuando se fabrica de manera efectiva, sino que se da con la salida de la mercancía en cuestión del recinto autorizado por la AEAT para llevar a cabo operaciones de fabricación, ya que se entiende que en ese momento se pone a consumo²⁷.

La circulación de mercancías afectas a IIEE de fabricación en el ámbito de la Unión, dota de la ventaja financiera de evitar el devengo del impuesto mientras este, se encuentra en la misma fábrica, o recinto de confianza con la autorización pertinente de la AEAT, como, en la circulación en régimen suspensivo, que como venimos de mencionar, se puede producir a nivel de la Unión.

Se trata de un procedimiento rígido en las formalidades aplicables, en el que si las mismas, dejan de cumplirse, el régimen suspensivo, deja de tener efecto. De hecho, según el TJUE la mera tenencia de una mercancía sujeta a IIEE constituye puesta a consumo cuando el impuesto no se haya pagado²⁸.

Según ORTEGA IBÁÑEZ, la tenencia de mercancías afectas a IIEE fuera del régimen suspensivo conlleva que en algún concreto instante las mercancías se han encontrado fuera del régimen suspensivo, posiblemente de manera irregular, en relación a su importación o fabricación²⁹.

Los impuestos recaudados por este tipo de productos son cuantiosos, y generan importantes ingresos para las arcas públicas. Razón por la cual, los recintos autorizados, como fábr-

26 FALCÓN Y PULIDO mencionan que la integración de 1993 implicó la interrelación de los depósitos fiscales que se encontraban operativos en los Estados miembros. FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010, p. 313.

27 Artículo 7.1 LIIEE

28 Sentencia del TJUE 5 abril 2001, Van de Water, C-325/99 ECLI:EU:C:2001:201

29 ORTEGA IBÁÑEZ, Alejandro, *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, 2016, p. 121.

cas, que pueden fabricar bajo determinadas condiciones o concesiones, sin la liquidación de los IIEE correspondientes, se ven obligadas a cumplir con rígidos formalismos. Exigencias, que operan de la misma manera respecto al almacenamiento de producto en las mismas fábricas o depósitos fiscales, o a la circulación de las mercancías en régimen suspensivo entre operadores que son operadores de confianza de la AEAT.

IV. Procesos de digitalización

1. EMCS Y Documento administrativo electrónico (e-DA)

El sistema EMCS (*Excise Movement and Control System*) es un sistema informatizado y electrónico que tiene como objeto el control por parte de las autoridades fiscales de la circulación de mercancías afectas a IIEE. Se trata de un procedimiento, inevitablemente obligatorio, si se pretende armonizar o interconectar la gestión de IIEE a nivel de la Unión y hacer efectiva la circulación en régimen suspensivo.

Fue creado por la Decisión n.º 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales³⁰. Se ha regulado por la Decisión (UE) 2020/263 del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de enero de 2020 relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales³¹. Se trata de un sistema electrónico-informático que para implementar demanda ingentes inversiones económicas, debiendo estos ser repartidos, como no puede ser de otra manera, entre los Estados Miembros de la Unión, así se plasma precisamente, en los considerandos 12 y 13 de la Decisión. Además, demandan los mismos artículos que el sistema sea lo menos costoso, especialmente para pequeñas y medianas empresas

Sin embargo, el EMCS también opera a nivel interno, de hecho, opera respecto al avituallamiento de buques. De manera que a través del EMCS se transmite información a la AEAT, en forma de mensajes electrónicos, en lo concerniente al documento e-DA, en su versión interna. Cada movimiento se registrará en el sistema atribuyendo un número de referencia ARC (*Administrative Reference Code*) que servirá para la trazabilidad de la operación.

Desde 2014, aquellos operadores que pretendan hacer circular mercancías a nivel interno, en régimen suspensivo, deberán acogerse al sistema EMCS en los movimientos de producto en el ámbito territorial interno. Consecuentemente, el EMCS Interno se utilizará para enviar a la AEAT los mensajes electrónicos respecto al e-DA, inclusive, desde el lugar de importación, en circulación interna en régimen suspensivo, circulación interna cuando medie un supuesto de exención, o aplicación de un tipo impositivo reducido. Para cumplir con las gestiones del sistema EMCS se habrá de disponer de certificado de firma electrónico válido para operar con la AEAT, pudiendo ser asociado al Documento Nacional de Identidad Electrónico (DNI-e).

30 Publicado en: «DOUE» núm. 162, de 1 de julio de 2003.

31 Publicado en: «DOUE» núm. 58, de 27 de febrero de 2020.

Entre las principales ventajas que tiene el sistema informático EMCS implementado por medios electrónicos, según FERNÁNDEZ DE BUJÁN³² se encuentra que está basado en el e-DA, que frente al control de la circulación mediante el documento de acompañamiento, favorece a las autoridades fiscales el acceso a una información de manera mucho más eficiente, facilitando que sea más plausible el descubrimiento de irregularidades en la circulación y constituye una herramienta eficaz en la recaudación de derechos tributarios IVA e IIEE.

Asimismo, sirve para simplificar en los procedimientos la circulación intracomunitaria de productos en régimen suspensivo, y favorece la interconexión con otros sistemas de información. De hecho, es compatible con el sistema informatizado para la circulación de mercancía en régimen aduanero de tránsito movimientos de tránsito NCTS (*New Computerised Transit System*).

También sirve para incrementar la reserva y seguridad de los datos, permitiendo a los expedidores obtener información en tiempo real de la circulación de mercancía afecta a IIEE de fabricación.

A) EMCS Interno y e-DA en avituallamiento de buques³³

El documento e-DA, al que ya nos hemos referido con anterioridad, es el documento electrónico necesario, al amparo del cual los productos sujetos a IIEE de fabricación y los hidrocarburos exentos a los que se refiere el artículo 51.2.a) y b) de la LIIIE podrán circular en régimen suspensivo. De hecho, el artículo 20.1 de la Directiva 2020/262 manifiesta tal obligatoriedad para circulación en régimen suspensivo, debiendo ser emitido el e-DA por el expedidor. Siendo los Estados Miembros los que tendrán competencia en el régimen sancionador en caso de incumplimientos por parte de los operadores³⁴.

Por tanto, el e-DA es obligatorio si se pretende hacer circular el producto afecto a IIEE en régimen suspensivo, se debe gestionar mediante el sistema informatizado al que se refiere la Decisión 2020/263. Según el artículo 1 de la misma Decisión el sistema informatizado tiene como finalidad permitir la transmisión electrónica de los e-DA previstos por la Directiva

32 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, Antonio, *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Thomson Reuters Aranzadi, ISBN 978-84-9135-106-1, 2016, p. 181-183.

33 https://www.emcs.es/Emcs/Sistemas_de_Control_de_Movimientos_de_Impuestos_Especiales/_menu/_EMCS_INTERNO/Informacion_general_EMCS_Interno/Informacion_general_EMCS_Interno.html, [Consultado el 20 de abril de 2025].

34 Respecto al régimen sancionador en relación a los requisitos formales en el IE sobre hidrocarburos, el TJUE en sentencia de 2 de junio de 2016, *Roz-OEwit*, asunto C-418/14, ECLI:EU:C:2016:400, afirma en esencia que lo sustancial es el cumplimiento del requisito material, y que faltas en el aspecto formal no deben conllevar la inaplicación de la exención. Ello sin perjuicio de que den lugar al régimen sancionador correspondiente. Respecto a tal cuestión, según FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, el régimen sancionatorio en los IIEE de fabricación sería desproporcionado en algunos casos. El autor, menciona específicamente los formalismos aplicados en procesos que pueden regir en el tema que ocupa el presente artículo, *v gr.* desde una perspectiva formal, la sanción aplicable por no respetar los procedimientos correspondientes sobre el documento de circulación al amparo del que circulan determinados productos. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, Antonio, «El fraude fiscal en los Impuestos Especiales», en *El fraude fiscal en España*, coordinadores Enrique Giménez-Reyna, Salvador Ruiz Gallud, Aranzadi, Cizur Menor, 2018, p. 736.

2020/262 y el Reglamento 389/2012 de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 2073/2004³⁵. Y, por otro lado, la mejora del funcionamiento del mercado interior, simplificando la circulación interior en la Unión.

Cuando el expedidor del e-DA o su representante son personas físicas, y efectúan el envío electrónico de la información concerniente a la expedición amparada por el e-DA mediante el formulario web ubicado en la sede electrónica de la AEAT, se habilitará la opción del sistema cl@ve PIN de identificación.

En la actualidad, y como no puede ser de otra manera, el documento de acompañamiento, que permite el control de la mercancía que se encuentra en circulación en régimen suspensivo, y como no puede ser de otra manera, se materializa en versión electrónica. A tenor del artículo 22.1 RIIEE, se utiliza en circulación de mercancía afecta a IIEE de fabricación en régimen suspensivo, interna e intracomunitaria. En circulación interna con aplicación de un supuesto de exención, y en circulación interna con aplicación de un tipo impositivo reducido.

Mediante la opción en la web de gestión de consulta y gestión de documentos expedidos, se podrá tener acceso a los e-DA enviados o gestionados. El envío de documentos electrónicos e-DA se puede efectuar a través del servicio web basados en el intercambio electrónico de mensajes. O bien, mediante el formulario web, que facilitará el suministro de la información de forma individual por e-DA de manera individualizada.

La transmisión electrónica de información vía EMCS podrá ser efectuada a la AEAT mediante e-DA, en primer lugar, por la persona o entidad obligada a realizar el suministro de los datos a la AEAT. O bien, por aquellos representantes voluntarios de los obligados tributarios, habilitados de manera específica y con poderes para, en nombre de sus representados, poder presentar electrónicamente en su nombre declaraciones y autoliquidaciones ante la AEAT, en las condiciones que determine la Dirección General de la AEAT. Así como también, por las personas o entidades que sean calificados como colaboradores sociales en la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³⁶.

El expedidor enviará a la AEAT un borrador de e-DA valiéndose de la plataforma electrónica EMCS con anterioridad a los siete días anteriores a la fecha consignada en el e-DA como fecha de expedición. Posteriormente, la AEAT comprobará por medios electrónicos la información consignada en el susodicho borrador de e-DA. En caso de no observar ninguna anomalía, la AEAT comunicará su validez al expedidor, concediendo al e-DA, un ARC, que se notifica al expedidor y que puede ser visualizado en cualquier documento que acompañe el transporte, por ejemplo, facturas comerciales de la operación comercial subyacente, o cartas de porte.

El transporte, se realizará bajo el amparo de medios electrónicos, utilizando la modalidad de documento de acompañamiento electrónico en la plataforma electrónica EMCS, de acuerdo al artículo 22 del RIIEE.

35 Publicado en: «DOUE» núm. 121, de 8 de mayo de 2012.

36 Publicado en: «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

Sin perjuicio de tal regla general, no se requerirá e-DA en avituallamientos de combustibles y carburantes a aeronaves cuando el transporte parta de fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales u otros lugares autorizados, que se encuentren en aeropuertos., siempre y cuando se registre debidamente la operación de suministro mediante el sistema de comprobantes establecido en el artículo 101 del RIIEE.

Asimismo, cuando se trate de hidrocarburos por los que se ha devengado el IE a un tipo impositivo reducido y que sean vendidos por un detallista a un consumidor final. Cuando sea de aplicación el procedimiento de ventas en ruta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 del RIIEE.

Cuando sean mercancías catalogables en la segunda tarifa del apartado 1 del artículo 50 de la LIIIE a los que se aplique la exención prevista en el apartado 1 del artículo 51. 2. a) y b) de la misma. Es decir, y a efectos del tema de artículo, las operaciones de fabricación e importación de mercancías sujetas a IIEE de fabricación que se empleen como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo. Y a su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

En el supuesto de gasóleo al que se aplique el tipo establecido en el epígrafe 1.4 que se transporte desde la ubicación de la actividad empresarial de los consumidores finales autorizados, hasta las ubicaciones donde radiquen las maquinarias objeto de suministro³⁷. En estos casos, la circulación del gasóleo se amparará en la autorización consistente en que la oficina gestora con competencia sobre el lugar en el que se desarrolle la actividad empresarial del consumidor final, siempre y cuando, haya habido una solicitud previa de éste, podrá otorgar una autorización general con el objeto de traslado del gasóleo, utilizando albaranes de circulación en las distintas localizaciones en que radiquen las maquinarias, donde se consignarán los datos de los repostajes practicados.

Igualmente, la oficina gestora competente por el lugar en el que se encuentren los establecimientos podrá autorizar en la dispensa de e-DA en casos de devoluciones a fábrica o depósito fiscal de mercancías que serán vinculadas al régimen aduanero de exportación.

Sin perjuicio del carácter general de la utilización del e-DA en los supuestos que mencionábamos, cuando no haya posibilidad de utilizar los medios electrónicos por no encontrarse estos operativos, se podrá llevar a cabo el transporte amparado en documento de acompañamiento en papel, siempre y cuando, con posterioridad, y en momento en el que el sistema se restablezca, el operador deberá formalizar el documento de acompañamiento en formato electrónico.

El expedidor facilitará al sujeto que transporte las mercancías afectas a IIEE de fabricación una copia del e-DA o documento comercial que posibilite la localización e identificación del transporte y del correspondiente ARC. El e-DA servirá como documento de control por encontrarse las mercancías objeto de transporte en régimen suspensivo sin el IE correspondiente devengado, y podrá ser requerido por las autoridades cuando corresponda en la fase de transporte que ampara.

37 Véase artículo 106 del RIIEE.

Al tratarse de un borrador de documento, el e-DA, podrá ser anulado mientras la circulación no haya dado inicio. Se establece un *numerus clausus*, considerándose que la circulación ha comenzado, según el artículo 16 de la LIIIE, en el momento en que los productos abandonan el establecimiento de expedición. Concretamente, y a tenor del mencionado *numerus clausus*, cuando el movimiento de mercancías afectas se materialice entre fábricas o depósitos fiscales, o bien, en régimen suspensivo con destino a un destinatario registrado. En régimen suspensivo desde un almacén o local del que es titular un depositario autorizado, con destino a cualquier ubicación más allá de «Territorio de la Unión» definido por la LIIIE como los territorios de los Estados miembros.

Asimismo, también se entenderá, con la finalidad de considerar que un transporte ya ha sido iniciado en régimen suspensivo, a tenor del artículo 16 de la LIIIE, cuando se materialice de un depositario autorizado localizado en el territorio de un Estado miembro diferente del de la sede del beneficiario, a los destinos a los que se refiere el artículo 11.1 de la Directiva 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales³⁸. Igualmente, cuando se dé el régimen suspensivo desde el establecimiento del que es titular un depositario autorizado a la aduana de salida³⁹, que constituya, simultáneamente, aduana de salida en el régimen aduanero especial de para el régimen de tránsito externo⁴⁰, finalizando el régimen suspensivo cuando la mercancía afecta a LIEE de fabricación se vincule al régimen de tránsito externo. O bien, cuando el transporte en régimen suspensivo se dé desde el establecimiento de un depositario autorizado a un lugar de entrega directa.

El expedidor tendrá la posibilidad de cancelar el e-DA sin haberse iniciado la circulación, entendiéndose que esta ha iniciado en el momento de su despacho de aduana, en el régimen suspensivo iniciado desde el lugar de importación, cuando las mercancías afectas a LIEE de fabricación se hayan visto expedidas por un expedidor registrado, a una ubicación que se encuentre autorizada como recinto de confianza de la AEAT, para recepcionar mercancías afectas bajo tal régimen aduanero⁴¹.

En el transcurso de la circulación en régimen suspensivo, el expedidor tiene la posibilidad de alterar el destino o el destinatario mediante la plataforma EMCS, debiendo constituir un destino autorizado dentro de los operadores de confianza de la AEAT.

En el supuesto de circulación de mercancías afectas al IE sobre Hidrocarburos por vía marítima o vías de navegación interior, en el caso de que el receptor sea desconocido en el momento en el expedidor presente el borrador de e-DA, el expedidor podrá ser autorizado por la oficina gestora por viajes individuales o por aquellos que se vayan a producir en un período de tiempo concreto. Debiendo, el expedidor, informar tan pronto como le sea posible, y como muy tarde, al final de la circulación.

38 Véase artículo 11 Directiva 2020/262.

39 Cuando se establezca de acuerdo al artículo 329, apartado 5, del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, Publicado en: «DOUE» núm. 343, de 29 de diciembre de 2015.

40 En virtud del artículo 189, apartado 4, del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, Publicado en: «DOUE» núm. 343, de 29 de diciembre de 2015.

41 Se considera «lugar de importación» el lugar en que las mercancías se despachen a libre práctica de acuerdo al artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 952/2013. Que menciona que las mercancías no pertenecientes a la Unión, que vayan a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

Como bien sabemos, la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo podrá hacerse efectiva implementándose el procedimiento de circulación al amparo de un e-DA del artículo 29.B.2 del RIIIE. O bien, por el procedimiento de ventas en ruta del artículo 27 del RIIIE.

La norma general, será la aplicación de la exención de acuerdo al procedimiento del artículo 29.B.2 del RIIIE. De acuerdo al artículo 29, la expedición de productos sujetos a IIEE se podrá realizar de manera que circulen con un e-DA a través del sistema EMCS. La letra B. a la que se refiere el artículo 29, recoge el supuesto consistente en la circulación con origen y destino en el ámbito territorial interno en régimen suspensivo o con aplicación de una exención.

Por otra parte, según el apartado segundo, en los casos de circulación de mercancía sujeta a IIEE de fabricación con impuesto devengado con aplicación de exención, la extensión del e-DA por parte del expedidor se formalizará de acuerdo con el artículo 29.B) 1. del RIIIE. A tenor del cual, en los supuestos de circulación en régimen suspensivo, los depositarios autorizados y expedidores registrados estarán deberán expedir un borrador de e-DA por cada expedición.

En la cumplimentación del e-DA para avituallamientos exentos, la Orden HAC/481/2019 establece las siguientes particularidades para la formalización del borrador del e-DA, como las particularidades relativas al grupo de datos 13.

El Real Decreto 1512/2018⁴², de 28 afecta a los artículos 27, 101 y 102 del RIIIE respecto a la aplicación de la exención del IE sobre Hidrocarburos prevista en el artículo 52.2. LIIIE. Las principales características del sistema de gestión de estos avituallamientos a efectos del artículo 51.2.a) y b) de la LIIIE, igualmente, es que se utilizarán comprobantes de entrega, del Anexo VI de la Orden HAC 1147/2018⁴³, comprobantes transmitidos como veremos por vía electrónica conforme a las Instrucciones establecidas en el Anexo VII de la Orden HAC 1147/2018. Los datos, deben ser enviados en el plazo máximo de un mes, contado desde el momento de la realización del avituallamiento.

B) Avituallamientos de carburantes por el procedimiento de ventas en ruta: Artículo 27 RIIIE

Sin perjuicio de que la regla general será la del uso del e-DA, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales está habilitada para conceder que los avituallamientos analizados se efectúen por el sistema de ventas en ruta, prescindiendo, en tal caso, del e-DA, aplicándose los formalismos establecidos para el procedimiento de ventas en ruta, pudiéndose consultar datos en la plataforma SIANE (Sistema Integrado de Avituallamientos y Notas de Entrega).

En el artículo 51.2.a) y b) de la ley de impuestos especiales, también existe como opción el procedimiento de ventas en ruta regulado en el artículo 27 del RIIIE.

El Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre modificó los artículos 27, relativo al procedimiento de ventas en ruta, y 101 y 102 del RIIIE. Modificación que generó cambios en

42 Publicado en: «BOE» núm. 314, de 29 de diciembre de 2018.

43 Publicado en: «BOE» núm. 263, de 31 de octubre de 2018.

los procedimientos existentes en lo concerniente a los avituallamientos de carburantes a embarcaciones con aplicación de la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos prevista en el artículo 51.2. de la LIIIE.

Como adelantábamos, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales estará habilitada para conceder autorización para que los avituallamientos se lleven a cabo por el procedimiento de ventas en ruta, aplicándose una serie de formalismos a efectos de cumplir con la legislación reguladora de IIEE.

Para aplicar el procedimiento de ventas en ruta el expedidor habrá de tener a disposición un sistema de control que posibilite tener acceso a información relativa a las salidas de producto del establecimiento, las entregadas a cada destinatario y las que retornan al establecimiento.

Con anterioridad a la expedición, se hará electrónicamente un borrador de albarán de circulación en formato electrónico en el que consignarán las mercancías a suministrar mediante este procedimiento de ventas en ruta, la identificación del expedidor y del medio de transporte, así como la fecha de inicio de la circulación y lo enviará a la AEAT, que deberá ser validado. El expedidor debe enviar el borrador con una antelación no superior a los siete días naturales anteriores a la fecha de comienzo de la circulación señalada en el albarán de circulación. Y debe presentarlo a través de un sistema digital y electrónico que cumpla las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

En el caso de que la información consignada no presente incidencias, se asignará una referencia, conocida como CRE, que será comunicada al expedidor, pudiendo circular la mercancía, amparada por el albarán que la AEAT ha aprobado con el código de referencia electrónico en el que se haga constar que se trata de productos salidos para su suministro por el procedimiento de ventas en ruta.

En cuanto al registro de cada una de las entregas que se van a ir realizando a cada uno de los destinatarios, estas, van a quedar documentadas por notas de entrega que se relacionarán con el albarán de circulación, y que serán notificadas a la AEAT electrónicamente. Como adelantábamos, las notas de entrega deben realizarse de acuerdo al formato contenido en el Anexo III de la Orden HAC 1147/2018.

El retorno del vehículo al establecimiento de origen debe llevarse a cabo dentro del segundo día hábil siguiente al de la salida. Cuando retorne al establecimiento de origen y, siempre, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación, con excepción de los supuestos con justificación debida y aceptado por la oficina gestora, el expedidor deberá informar a la AEAT, por vía electrónica y sobre los detalles de las notas de entrega del albarán de circulación.

El expedidor deberá tener un libro de existencias en el que se practicará un asiento negativo sobre la mercancía reintroducida en la fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal que se amparará en el albarán de circulación expedido a la salida, en el que consten las entregas materializadas⁴⁴.

44 Véase artículo 27 RIIEE.

Desde 2019, se implementa un nuevo sistema electrónico, que tiene como finalidad la gestión de los formalismos del RIIEE en las ventas en ruta, avituallamientos de carburantes exentos del Impuesto sobre Hidrocarburos a aeronaves y embarcaciones y la solicitud de devolución por gasóleo suministrado a embarcaciones prevista en el artículo 52.b) de la LIIEE. El Sistema SIANE, facilita las gestiones y las tareas de control que deben llevarse a cabo por las autoridades fiscales en procesos de avituallamiento de buques y aeronaves. Se trata de un instrumento complementario, a, por ejemplo, la utilización del e-DA que no constituye un proceso que sustituya o elimine la utilización de e-DA en exenciones por avituallamiento de buques o aeronaves, en el contexto del artículo 51.2. de la LIIEE.

Por tanto, este nuevo sistema de gestión de los documentos implementados para mercancías sujetas a IIEE será aplicable para los siguientes procesos asociados al transporte:

- Ventas en ruta del artículo 27 del RIIEE.
- Avituallamientos de carburantes a aeronaves, del artículo 101 del RIIEE.
- Avituallamientos de carburantes a embarcaciones por el procedimiento de ventas en ruta del artículo 102 del RIIEE.
- Solicitud de devolución por avituallamiento de gasóleo a embarcaciones recogido en el artículo 50.2.b de la LIIEE y 110 del RIIEE.

Como suele ser habitual en este tipo de plataformas digitales o electrónicas, el SIANE se ha visto actualizado con la Fase-4 del EMCS Intracomunitario que absorbió en su rango de operaciones afectadas a los Movimientos Garantizados (Modelo-503) de despacho a consumo, junto con los ya gestionados en Régimen Suspensivo.

V. Reflexiones finales

La exención controvertida, por tratarse de una exención aplicable sobre medios de transporte contaminantes como es el marítimo y aéreo, atenta contra la finalidad extrafiscal del impuesto especial. De hecho, se trata de una exención que es susceptible de ser eliminado por la reforma de la Directiva de Fiscalidad Energética desde la iniciativa «Objetivo 55».

Como consecuencia del análisis de la jurisprudencia del TJUE podemos aportar los siguientes elementos definitorios del ámbito de aplicación de la exención controvertida. Únicamente existe una excepción al impuesto de hidrocarburos utilizados para la navegación que no se produce «en embarcaciones privadas de recreo» definiéndose estas como las que se utilizan «para fines no comerciales». Constituyendo la navegación para fines comerciales supuesto en el que se debe aplicar la exención controvertida sobre el impuesto especial sobre hidrocarburos. del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81.

El concepto de embarcaciones privadas de recreo abarcaría aquellas no destinadas a fines comerciales, aplicando la exención a la prestación de servicios a título oneroso independientemente del tipo de navegación comercial de que se trate. Ya que, si el legislador hubiera

querido diferenciar tipos de navegación de carácter comercial a efectos de la aplicación o no de la exención controvertida, así lo hubiera hecho.

Para poder aplicar la exención controvertida respecto al impuesto especial sobre hidrocarburos, el consumo del carburante exento debe estar vinculado directamente a la navegación de la embarcación. De manera que la exención controvertida queda supeditada a que los carburantes para estar exentos del impuesto especial sean empleados directamente en el movimiento del buque propulsado por el motor del mismo.

Las operaciones de navegación desarrolladas, para acogerse a la exención controvertida, deben prestarse por compañías aéreas a través de sus aeronaves con fines comerciales. La exención del impuesto especial por los carburantes empleados para la navegación aérea distinta a la de recreo privada no puede concederse a una compañía cuando alquila o fleta con el carburante una aeronave de su propiedad a otras compañías que desarrollan una actividad no es directamente tendente a la prestación de un servicio aéreo a título oneroso. Ya que la aeronave la utilizaban sus accionistas y otras empresas para sus propios fines profesionales.

Sentadas las bases sobre el ámbito de aplicación de la exención controvertida, respecto a la digitalización de los procesos de avituallamiento de buques y aeronaves, en el contexto de la exención controvertida, queda patente la alta digitalización de procesos y formalidades aplicables. El documento de acompañamiento electrónico se ha generalizado en su utilización a productos afectos a impuestos especiales de fabricación, superando medios documentales de acompañamiento en formato papel. Asimismo, el procedimiento de ventas en ruta se encuentra igualmente altamente digitalizado, facilitando el control por parte de las autoridades fiscales.

Sin embargo, también es cierto, que estamos tratando procedimientos electrónicos que se encuentran en constante cambio, y los medios electrónicos expuestos, que sirven para el control de los productos afectos a impuestos especiales de fabricación, no en pocas ocasiones se presentan inoperativos, de manera que los expedidores se ven obligados a utilizar los medios tradicionales no electrónicos. De manera que resulta una obviedad que la interconexión por medios electrónicos aún presenta margen de mejora, con la finalidad de evitar tales inconvenientes.

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Alberto, «Devengo y régimen suspensivo de los Impuestos Especiales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 89, 1996.

BORRERO MORO, Cristobal José, «Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N.º 3-4, 2007.

CORNEJO PÉREZ, Alberto «La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos», *Crónica tributaria*, ISSN-e 2695-7566, ISSN 0210-2919, N.º 111, 2004.

FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, Antonio, *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Thomson Reuters Aranzadi, ISBN 978-84-9135-106-1, 2016.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, Antonio, «El fraude fiscal en los Impuestos Especiales», en *El fraude fiscal en España*, obra colectiva, coordinadores Enrique Giménez-Reyna, Salvador Ruiz Gallud, Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

GARCÍA HEREDIA, Alejandro, et al. «Reseña jurisprudencia del TJUE», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 173, 2017.

GOMAR GINER, Vicente., *Criterios del Tribunal de Justicia de la Unión Europa sobre el régimen general de los impuestos especiales de fabricación*, Colex, 2024.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel, «Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario», *Revista Técnica Tributaria*, N.º 107, Sección Estudios, Cuarto trimestre de 2014.

MARCOS CARDONA, Marta, *La imposición sobre la riqueza en el contexto actual: análisis de las deficiencias y propuestas de reforma del impuesto sobre el patrimonio*, Aranzadi, 2024, ISBN 978-84-1163-014-6.

MARTÍNEZ TORRES, Virginia, *Tributación justa y sostenibilidad a partir de auditorías inteligentes*, Aranzadi, 2024.

MIRAS MARÍN, Norberto, «La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa», *Nueva fiscalidad*, ISSN 1696-0173, N.º 2, 2020.

ORTEGA IBÁÑEZ, Alejandro, *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, Aranzadi, 2016.