

# El régimen suspensivo de los impuestos especiales ante el fraude de terceros

## Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24 de marzo de 2022, asunto C-711/20

Teresa Puchol Tur\*

Publicado: 3 de octubre de 2023

### Resumen

The excise duty suspension regime delays the taxable event, subject to certain conditions. This ensures that the products subject to excise duty move free of charge within the single market, thereby fulfilling as effectively as possible the fundamental freedom of the free movement of goods in Europe. The judgment of the Court of Justice of the European Union under consideration is dated 24 March 2022. The judgment concerns a dispute between TanQuid, a Polish company, and the Supreme Administrative Court of the Czech Republic. The subject matter of the judgment is whether the suspension of excise duties should be applied in cases where the transport of the goods has been initiated by third party fraud and the final recipient is not aware of it. Finally, the CJEU ruled that in this case the duty suspension arrangement does apply. Therefore, the person liable for payment of excise duty is the depository receiving the excisable goods and not the consignor, even if the infraction was committed at the time of dispatch.

Con el régimen suspensivo de los impuestos especiales se retrasa el devengo, bajo unos ciertos requisitos. De este modo se garantiza que los productos objeto de los impuestos especiales circulen libres de cargas por el mercado única, cumpliendo de la forma más efectiva posible la libertad fundamental de la libre circulación de bienes europea. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea objeto de estudio, es del 24 de marzo de 2022. La sentencia versa sobre un litigio entre TanQuid, una empresa polaca, y Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de la República Checa. El objeto de estudio de la sentencia es si procede aplicar el régimen suspensivo de los impuestos especiales en el supuesto en que el inicio del transporte de los productos se ha producido un fraude de terceros y el receptor final no tiene conocimiento de ello. Finalmente, el TJUE establece que en este caso sí es de aplicación el régimen suspensivo. Por lo tanto, el responsable del pago de los impuestos especiales es el depositario receptor de los productos sujetos a los impuestos especiales y no el expedidor, aunque la infracción se haya cometido en la expedición.

**Keyword:** Suspensive regime; special taxes; third-party fraud; intra-community circulation; guarantee.

**SUMARIO:** 1. Introducción – 2. El régimen suspensivo – 2.1. Concepto – 2.2. Circulación intracomunitaria en régimen suspensivo – 2.3. Tratamiento del IVA de los productos en régimen suspensivo – 3. El fraude de terceros – 3.1. Hechos – 3.2. Solución adoptada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea – 3.3. Efectos en las garantías – 3.4. Efectos en el IVA – 4. Conclusiones – 5. Bibliografía

\* Universidad de Valencia (ES); ✉ [teresa.puchol@uv.es](mailto:teresa.puchol@uv.es)

## 1. Introducción

Los impuestos especiales<sup>1</sup> (en adelante, IIEE) junto con el impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA), son las figuras impositivas básicas de la imposición indirecta, gravando ciertos consumos.<sup>2</sup> Este impuesto, al igual que el IVA, está armonizado a nivel europeo, como consecuencia de la creación de un mercado único y la libertad de circulación de mercancías.<sup>3</sup>

El hecho imponible de los impuestos especiales está regulado como “[...] *la fabricación en el territorio de la Comunidad y en la importación en dicho territorio de los productos objeto de impuestos especiales*”.<sup>4</sup>

En cuanto al devengo, la obligación de satisfacer los IIEE nace en la realización de dos presupuestos: la fabricación y la importación. Sin embargo, con el régimen suspensivo se retrasa el devengo de los impuestos especiales con el fin de garantizar que el devengo de los impuestos especiales se produzca de forma análoga en todos los Estados Miembros de la Unión Europea. Asimismo, lo confirma la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE): “[...] *el objetivo de la Directiva 92/12 consiste en establecer algunas normas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, especialmente con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros*”<sup>5</sup>.

Las ventajas del régimen suspensivo son básicamente dos: retrasar el devengo y ser un instrumento de circulación, en el que sigue la misma norma general del IVA, la tributación en destino.<sup>6</sup>

En este trabajo vamos a estudiar la jurisprudencia de la sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2022, asunto C-711/20,<sup>7</sup> sobre si es aplicable el régimen suspensivo de los IIEE en el caso de fraude de terceros. Concretamente, las cuestiones a resolver por el TJUE son:

- a) Si está comprendida la circulación de productos sujetos a los impuestos especiales en el régimen suspensivo en el caso de que una autoridad aduanera de un Estado miembro haya autorizado su circulación en régimen suspensivo de un depósito fiscal a un operador registrado con sede en otro Estado miembro de la Unión, aunque no se cumplieran los requisitos para la circulación de dichos productos en régimen suspensivo, cuando posteriormente tras

1. Actualmente, los impuestos de fabricación son: el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. El impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte grava la matriculación; el impuesto especial sobre la Electricidad grava el suministro; y el impuesto especial sobre el Carbón grava la puesta a consumo del carbón.
2. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España., 2016, p.35.
3. Las Directivas que regulan los IIEE son: Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida) (DOUE, 27-febrero-2020), Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DOUE, 05-julio-2011), 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 (DOUE, 14-enero-2009), 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 electricidad (DOUE, 31-octubre-2003), Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno (DOUE, 06-diciembre-1995), Directiva 92/83/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DOUE, 31-octubre-1992) y Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DOUE, 31-octubre-1992).
4. Párrafo 29 de la sentencia del TJUE de 5 de abril de 2001, en el asunto C-325/99 (ECLI:EU:C:2001:201).
5. Párrafo 20 de la sentencia del TJUE de 5 de marzo de 2015, asunto C-175/14 (ECLI:EU:C:2015:142).
6. ALONSO GONZALEZ, L.M.: “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales” *Revista Española de Derecho Financiero* nº 89, 1996, p.55-56.
7. TJUE 24 de marzo de 2022, partes: Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) y TanQuid Polska sp. z o.o., asunto C 711/20 (ECLI:EU:C:2022:215)

una comprobación se da el supuesto de que el operador registrado era desconocedor de la circulación de dichos productos como consecuencia del comportamiento fraudulento de terceros.

- b) Si en la situación descrita, impide la constitución de una garantía de impuestos especiales, prestada para un fin distinto de la circulación de productos en régimen suspensivo entre un depósito fiscal y un operador registrado en el supuesto de que dicha garantía se mencione en los documentos de acompañamiento de circulación en régimen suspensivo y haya sido confirmada por la autoridad aduanera del Estado miembro.

En consecuencia, para el análisis del fraude de terceros en el régimen suspensivo de los IIEE, el trabajo se estructura de la siguiente forma: en primer lugar, analizaremos la figura jurídica del régimen suspensivo, a continuación, estudiaremos el fraude de terceros objeto de la sentencia y como lo resuelve el TJUE, y finalmente, expondremos las conclusiones.

## 2. Régimen suspensivo

### 2.1. Concepto

A nivel europeo, el régimen suspensivo está regulado en la Directiva 2008/118 de 16 de diciembre,<sup>8</sup> pero la normativa aplicable en este caso es artículos 4, 6, 13, 15 y 20 de la Directiva 92/12/CE por la fecha en que se produjeron los hechos descritos. En cuanto a la normativa interna, el régimen suspensivo está regulado en el artículo 14 Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante, RIIEE).

La jurisprudencia europea ha desarrollado el concepto de régimen suspensivo:

*“El régimen suspensivo, definido en el artículo 4, letra c), de la Directiva, es el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales. Este régimen se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido.”<sup>9</sup>*

En efecto, comenta CALVO VÉRGEZ<sup>10</sup> que con el régimen suspensivo se retrasa el devengo del impuesto hasta que los productos salgan de la fábrica para consumirse, con la finalidad de evitar costes financieros a los fabricantes; porque en ocasiones desde la fabricación del producto a la puesta a disposición del consumo puede pasar un largo periodo de tiempo. De esta forma, como él mismo señala *“la existencia de este régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal que puede llegar a originarse entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo”*.<sup>11</sup>

8. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: “Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los Impuestos especiales de fabricación”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 20/2013, 2013, p.20 de la versión digital en pdf.

9. Párrafo 42 de la sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-395/00 (ECLI:EU:C:2002:751). Véase en este mismo sentido la sentencia del TJUE de 28 de enero de 2016, asunto C-64/15 (ECLI:EU:C:2016:62), párrafo 22: *“Con arreglo al artículo 17, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118, los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Unión, en particular, como en el litigio principal, desde un depósito fiscal situado en un Estado miembro con destino a otro depósito fiscal situado en otro Estado miembro. Este régimen suspensivo se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido (véase, en este sentido, la sentencia Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, apartado 42). En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo.”*

10. CALVO VÉRGEZ, J.: “¿Resulta posible la introducción en un depósito fiscal de productos por los que ya se ha devengado el impuesto especial fuera de los casos previstos en la ley reguladora de estos impuestos? Análisis de la contestación de la DGT a consulta de 20 de febrero de 2007”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 22/2008, 2008, p.2 de la versión digital en pdf.

11. Ídem.

Sobre este mismo aspecto, indica ALONSO GONZALEZ<sup>12</sup> que la intencionalidad del legislador con el régimen suspensivo es que no se produzca el devengo hasta que los productos sujetos a los IIEE salgan de la fábrica y entren en circulación en el mercado.

Por lo tanto, mientras los productos objeto de los IIEE estén el régimen suspensivo, no devengarán los impuestos especiales.

Igualmente, también existe jurisprudencia europea que establece cuando será exigible el impuesto en caso de que se haya aplicado el régimen suspensivo de los impuestos especiales:

*“En virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva, la exigibilidad del impuesto especial sobre los productos que están sometido a dicho régimen, como el alcohol, depende, concretamente, de la puesta a consumo. Se considera puesta a consumo no sólo toda fabricación o importación de productos objeto de impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo, sino también cualquier salida, incluso irregular, de dicho régimen.”*<sup>13</sup>

De este párrafo se debe destacar que el TJUE indica que se produce la salida del régimen suspensivo, incluso la irregular. En efecto en la sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 2007, sobre un robo de tabaco que circulaba en régimen suspensivo señala:

*Por otra parte, cuando, como sucede en el asunto principal, las labores de tabaco que circulan en suspensión de impuestos especiales son robadas, su robo constituye una salida irregular de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, de modo que el impuesto se devenga en el Estado miembro en el que tuvo lugar el robo, conforme al artículo 20, apartado 1, de la misma Directiva.*<sup>14</sup>

Por otro lado, el legislador ha establecido que el depositario será el responsable de los posibles riesgos asociados al transporte de los productos sujetos a los impuestos especiales en régimen suspensivo. En concreto, cuando se cometa un irregularidad o infracción que a causa de ello se produzca el devengo del IIEE, es decir, se produce la salida del régimen suspensivo. Es más, como indica el TJUE la responsabilidad del depositario es objetiva y no se basa en culpa probada o presenta del depositario, sino por su participación en la actividad económica que se esté llevando a cabo.<sup>15</sup>

Asimismo, TJUE matiza que:

*“En efecto, no puede afirmarse válidamente que el legislador de la Unión pretendiese priorizar la prevención de los abusos y fraudes permitiendo, de modo general, recaudar el impuesto especial a todos los Estados miembros de tránsito en caso de transporte irregular de productos sujetos a impuestos especiales.”*<sup>16</sup>

En consecuencia, como indica la sentencia que se comenta en este trabajo<sup>17</sup>: *“en el sistema de la Directiva 92/12, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor no puede ser sustituida eventualmente por la del propietario de los productos sujetos a impuestos especiales.”*

## 2.2. Circulación intracomunitaria en régimen suspensivo

Un producto sometido al IIEE que circula por el tráfico intraeuropeo, como dice FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ<sup>18</sup> *“obedece mutatis mutandis a las mismas reglas que las que afectan al*

12. ALONSO GONZALEZ, L.M. op. cit., p.49-51.

13. Párrafo 42 de la sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-395/00 (ECLI:EU:C:2002:751).

14. Párrafo 29 de la sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 2007, en el asunto C-374/06 (ECLI:EU:C:2007:788).

15. Véase en este sentido los apartados 31 y 32 de la sentencia del TJUE de 2 de junio de 2016, en el asunto C-81/15.

16. Párrafo 24 de la sentencia del TJUE de 5 de marzo de 2015, en el asunto C-175/14 (ECLI:EU:C:2015:142).

17. Sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2022 partes: Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) y TanQuid Polska sp. z o.o., asunto C-711/20 (ECLI:EU:C:2022:215).

18. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. op. cit. 2016 p.43.

*tráfico interior del país*”, es decir, no estará sujeto al pago de los impuestos aduaneros. Para ello, los productos sometidos a los IIEE circularán en régimen suspensivo por la Unión Europea siempre que salga de una fábrica o depósito fiscal a otra fábrica o depósito fiscal,<sup>19</sup> es decir que salga depósito autorizado con destino a otro Estado miembro.

Para la circulación intracomunitaria de los productos objeto de los IIEE en régimen suspensivo se establecen una serie de requisitos para que el expedidor pueda disfrutar del régimen.

Uno de ellos es que la circulación se produzca entre depósitos fiscales o depósitos autorizados o, excepcionalmente, que el destinatario sea un operador registrado que no tiene la condición de depositario autorizado pero las autoridades competentes del Estado lo han autorizado por la actividad económica que realiza.

Entonces, cuando se comete una irregularidad o una infracción que dé lugar al devengo de los IIEE, incluso en caso de fraude, el depósito autorizado estará obligado al pago de la deuda por el IIEE.

En consecuencia, como indica el TJUE:

*“De este modo, el legislador de la Unión ha conferido una función central al depositario autorizado en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo, lo que se traduce en un régimen de responsabilidad por el conjunto de riesgos inherentes a esa circulación. En consecuencia, se le considera obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad de tales impuestos. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica.”<sup>20</sup>*

### **2.3. Tratamiento del IVA de los productos en régimen suspensivo**

Los productos objeto de los IIEE sometidos al régimen suspensivo tienen un tratamiento especial en el IVA. Cuando abandonan el régimen suspensivo, a efectos del IVA ocurre lo que se conoce como una operación asimilada a la importación. Y como su propio nombre indica, al ser una importación, está sujeta a IVA.<sup>21</sup> En el artículo 19 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) se describe que se entiende por operación asimilada a la importación a efectos del IVA. Siguiendo el citado artículo las siguientes operaciones serán asimiladas a la importación:

*1.º El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado uno, número 1.º, 26, apartado uno, y 27, número 2.º, de esta Ley.*

*2.º La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.*

*3.º El incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional de las compañías que realicen actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno, y 27, número 3.*

19. CALVO VÉRGEZ, J. op. cit., p.3 de la versión digital en pdf.

20. Párrafo 52 de la sentencia del TJUE de 24 de febrero de 2021, en el asunto C-95/19 (ECLI:EU:C:2021:128).

21. En el artículo 1 LIVA señala que las importaciones de bienes están gravadas.

4.º *Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 22, apartados ocho y nueve, 26, en su relación con el artículo anterior, 60 y 61 de esta Ley.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el adquirente expida o transporte inmediata y definitivamente dichos bienes fuera del territorio de la Comunidad.*

5.º *Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.*<sup>22</sup>

De estos cinco supuestos expuestos, el que nos interesa con respecto a los IIEE es el apartado quinto, ya que el artículo 23 LIVA se refiere a las áreas exentas y el artículo 24 LIVA a los regímenes aduaneros y fiscales. Como el caso se trata de una operación sujeta a los impuestos especiales sólo se va a tratar el caso del régimen distinto al aduanero.

En primer lugar, procedemos a explicar qué entiende la LIVA como régimen distinto del aduanero. Por un lado, como indica FALCÓN Y TELLA,<sup>23</sup> el régimen de depósito distinto al aduanero, a diferencia del régimen suspensivo, es competencia exclusiva de los Estados miembros de la Unión. Por otro lado, según la LIVA, se entenderá por depósito distinto aduanero según la definición prevista en el anexo:

*“En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.”*<sup>24</sup>

Asimismo, señala RENIEBLAS DORADO<sup>25</sup> que el depósito distinto del aduanero tiene un objetivo similar al depósito aduanero.

Por otra parte, en el depósito fiscal distinto del aduanero, DE MIGUEL CANUTO<sup>26</sup> indica que existen dos grandes grupos comprendidos en él, uno en relación con los impuestos especiales y otro con los demás bienes.

En el artículo 24 LIVA prevé una exención para los productos gravados por los IIEE que se encuentren en régimen distinto al aduanero. Expone el citado artículo: *“Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.”*<sup>27</sup>

22. Artículo 19 LIVA.

23. FALCÓN Y TELLA, R.: “El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario” *Revista técnica tributaria* nº65, 2004, p.25.

24. Apartado 5.a) anexo LIVA.

25. RENIEBLAS DORADO, P.: “La figura del Depósito Distinto del Aduanero” *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 59, 2020, p.2 de la versión digital en pdf.

26. DE MIGUEL DE CANUTO, E.: “Sistema de diferimiento del ingreso en el IVA a la importación” en *LA LEY Unión Europea*, nº 24, 2015, p.12 de la versión digital en pdf.

27. Artículo 24.uno.1º. e) LIVA.

De lo expuesto, se desprende que cuando los productos sometidos a los IIEE están en régimen suspensivo y se mantengan en fábricas o depósitos fiscales, se considera que son un régimen de depósito distinto al aduanero.

Una vez visto que la fábrica o el depósito fiscal del régimen suspensivo de los IIEE es un régimen distinto del aduanero, pasamos a estudiar el hecho imponible del IVA asimilado a la importación en los IIEE.

En este caso, la entrada a la fábrica o en el depósito fiscal están exentas.<sup>28</sup> Lo que se grava en el IVA, en los productos en régimen suspensivo es la salida de la fábrica o del depósito fiscal, que como ya se ha indicado, es una operación asimilada a la importación. Se puede observar que la técnica utilizada para el IVA es distinta que la de los impuestos especiales.<sup>29</sup> En los IIEE, los productos en régimen suspensivo ya han realizado el hecho imponible, simplemente, se retrasa el devengo a la salida de la fábrica o depósito fiscal. En cambio, en el IVA asimilado a la importación el hecho imponible es la salida del régimen suspensivo.

La exención del artículo 24 LIVA consiste en que mientras el producto objeto de los IIEE esté en régimen suspensivo no devengará IVA hasta que salga del régimen suspensivo, que es cuando realizará el hecho imponible. Por ejemplo, si un producto en régimen suspensivo se traslada de un depósito fiscal a otro, no devengará IVA porque sigue en régimen suspensivo. En cuanto abandone el régimen suspensivo, es decir, se ponga a disposición de consumo o se traslade a un sitio que no sea depósito fiscal, sí se devengará el IVA asimilado a una importación.

Como conclusión, mientras los productos sometidos a IIEE se mantengan en régimen suspensivo, no les será aplicable los impuestos especiales y tampoco el IVA, ya que es aplicable el régimen de depósito distinto al aduanero. Consecuentemente las entregas de dichos productos estarán exentas.<sup>30</sup>

### 3. El fraude de terceros en el régimen suspensivo

#### 3.1. Hechos

Los hechos de la sentencia del TJUE del 24 de marzo de 2022 son los siguientes:

1. En enero de 2010, unos agentes aduaneros checos inspeccionaron unos camiones cisterna procedentes de Polonia. Los camiones transportaban hidrocarburos procedentes de un depósito fiscal de una empresa polaca llamada TanQuid y su destino era una empresa checa EKOL GAS PB s.r.o. (en adelante, EKOL GAS). Al realizar la comprobación se descubre que los documentos de acompañamiento eran falsos y, además, EKOL GAS negó tener conocimiento de dicha operación.
2. A raíz de la inspección, se solicitaron a la administración aduanera polaca los documentos de acompañamientos con los anexos. En los documentos constaba que otras cantidades de hidrocarburos, teóricamente, habían sido expedidos a EKOL GAS. Asimismo, se constató que dichos documentos de acompañamiento no habían sido presentados en la correspondiente oficina aduanera para la comprobación de la validez de los datos. La inspección aduanera checa confirmó que 35 documentos de acompañamiento habían sido falsificados.
3. Por otro lado, se descubrió que los hidrocarburos objeto de la inspección habían sido transportados a una persona desconocida y descargados en Žďár nad Sázavou (República Checa).

---

28. Ídem.

29. FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Universidad Complutense, 4ª edición, 2015, p.173.

30. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: “STS de 12 de enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 4/2013, 2013, p.14 de la versión digital en pdf.

4. Finalmente, ante estos hechos la policía checa inició un procedimiento penal por fraude de terceros, pero finalizó por causas procesales.

En el 2016, a raíz de la inspección aduanera se emitieron varias liquidaciones sobre el impuesto especial sobre hidrocarburos. La cuota tributaria ascendía a unos 420.000€ aproximadamente.

Dicha liquidación fue recurrida por la empresa polaca, TanQuid, y fue desestimada por los tribunales regionales bajo la justificación de que, a causa de los fraudes cometidos, *“no había existido circulación de productos en régimen suspensivo en territorio checo y que, por otra parte, las entregas controvertidas en el litigio principal no estaban cubiertas por una garantía, ya que la garantía constituida se refería exclusivamente a la circulación entre depósitos fiscales. Dicho órgano jurisdiccional consideró que la salida de los hidrocarburos del depósito fiscal de TanQuid era un despacho a libre práctica.”*<sup>31</sup>

Consecuentemente, la Dirección General de Aduanas recurrió en casación al Tribunal Contencioso-Administrativo de la República Checa. El objetivo del Tribunal checo es *“[...]dilucidar, en esencia, si se cumplen los requisitos formales y materiales para iniciar la circulación de productos en régimen suspensivo cuando, por una parte, mediante un comportamiento fraudulento, unos terceros se han hecho pasar por el destinatario autorizado establecido en otro Estado miembro y, por otra parte, la garantía constituida a efectos de dicha circulación no tiene el alcance exigido”*<sup>32</sup>. Y por ello le plantea al TJUE si es aplicable el régimen suspensivo en el caso de fraude de terceros, concretamente, cuando el receptor, es decir, el operador registrado, era desconocedor de la circulación y si ante esta situación es aplicable la garantía que legalmente hay que formalizar para la circulación de las mercancías.

### 3.2. Solución adoptada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Cuando ocurre una situación como en el asunto de la sentencia del 24 de marzo de 2022 del TJUE la expedición de un producto objeto de los IIEE por un depósito autorizado por un fraude de terceros, el momento de inicio de la circulación en régimen suspensivo coincide con la irregularidad.

En este supuesto, la Directiva indica que, con carácter general, el impuesto deberá pagarse en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o la infracción. Coherentemente, si se hubiera seguido esta doctrina en el caso que se está analizando, la liquidación final hubiese tenido que pagarlo el depositario autorizado, es decir, la empresa polaca TanQuid, quien ha recurrido la liquidación, dado que no se hubiera dado el régimen suspensivo de los IIEE. Esta es la justificación que utilizan los tribunales regionales checos y es lo que sostienen los tribunales nacionales.

Sin embargo, por otro lado, la misma Directiva establece que puede pasar a ser competente el Estado miembro que ha descubierto la irregularidad o la infracción, en el supuesto de que no sea posible determinar el lugar en que se haya cometido la infracción.

Por lo tanto, concluye el TJUE:

*“Por consiguiente, la expedición, por un depositario autorizado, de productos sujetos a impuestos especiales puede constituir una circulación de productos en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 4, letra c), de la Directiva 92/12, a pesar de que, debido al comportamiento fraudulento de terceros, el presunto destinatario no tenga conocimiento de que dichos productos le han sido enviados, mientras las autoridades competentes de un Estado miembro interesado no hayan constatado esta circunstancia ni ninguna otra irregularidad o infracción.”*<sup>33</sup>

31. Párrafo 28 de la sentencia del TJUE 24 de marzo de 2022, partes: Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) y TanQuid Polska sp. z o.o., asunto C-711/20, (ECLI:EU:C:2022:215).

32. Ídem párrafo 30.

33. Párrafo 53 de la sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2022, en el asunto C-711/20 (ECLI:EU:C:2022:215).



Consecuentemente, siguiendo esta jurisprudencia, el depositario autorizado, en el presente caso la empresa polaca, no es la responsable del pago del IIEE dado que se ha producido el régimen suspensivo y, subsecuentemente, el devengo se ha producido en el país checo y será la empresa checa la obligada a pagar el impuesto especial.

### 3.3. Efectos en las garantías

En lo que respecta a la garantía, la Directiva 92/12 establece que los riesgos de circulación estarán cubiertos por una garantía obligatoria constituida por el depositario autorizado expedidor, o, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. En cuanto a los requisitos y modalidades de la garantía, el legislador europeo lo ha delegado a los Estados miembros. De modo que, se sigue la regulación de cada país de la Unión. Dicha garantía queda liberada en el momento en que el expedidor recibe copia del documento administrativo de acompañamiento, es decir, cuando se ultima el régimen suspensivo.

Por otro lado, como indica el TJUE, de la Directiva no se desprende que las autoridades nacionales deban comprobar el contenido de la garantía. Es decir, sólo deben realizar un control formal de la existencia de la garantía, dado que, en la Directiva no se establece otra exigencia.

Por lo tanto, concluye al TJUE sobre este aspecto:

*“Así pues, las eventuales imprecisiones en la garantía, como el hecho de que se haya indicado correctamente el nombre del destinatario, un operador registrado, pero las cláusulas de dicha garantía solo se refieran a la circulación entre depósitos fiscales, en el sentido del artículo 15 de la Directiva 92/12, no pueden incidir en la existencia de una circulación entre un depositario autorizado y un operador registrado”.*<sup>34</sup>

### 3.4. Efectos en el IVA

En relación con el pago del IVA, siguiendo la jurisprudencia de la sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2022, como se aplica el régimen suspensivo, el IVA no se devengará hasta la salida del régimen suspensivo en la República Checa, pero si no hubiese sido de aplicación el régimen suspensivo el IVA se hubiera devengado con la salida del depósito fiscal en Polonia. En consecuencia, el responsable del pago de la liquidación del IVA no es el depositario expedidor, sino el receptor de los productos sujetos a los IIEE.

Por lo tanto, en el caso de que se hubiera iniciado el régimen suspensivo en fraude de terceros y el destinatario no tenga conocimiento de dicha operación, se devenga el IVA en la salida de los productos del régimen suspensivo, es decir, cuando el depositario receptor recibe los productos objeto de los IIEE.

### 3.5. Efectos en los documentos administrativos

Finalmente, el TJUE analiza, los documentos administrativos o comerciales que deben acompañar los productos objeto de los IIEE para que se pueda aplicar el régimen suspensivo.

Esto está regulado en el artículo 19 de la Directiva. En este artículo se establece que el Estado miembro de destino podrá exigir el ejemplar del documento de acompañamiento que debe remitirse al expedidor para la ultimación del régimen suspensivo y sea debidamente certificado o visado por las propias autoridades, que como indica el TJUE es una facultad que la República Checa parece haber utilizado.

Sin embargo, no exige el cumplimiento de este requisito de forma por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de salida para que se inicie la circulación de productos en régimen suspensivo.

34. Párrafo 62 de la sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2022, en el asunto C-711/20 (ECLI:EU:C:2022:215).

Por consiguiente, el TJUE señala, a efectos del control inicial de los documentos de acompañamiento, que es una opción facultativa que el Estado miembro puede utilizar o no. Dado que el documento de acompañamiento se debe utilizar para conocer la situación de los productos objeto de los IIEE en régimen suspensivo y ser una forma de identificación de ellos.

En consecuencia, el TJUE apunta que el hecho de que las autoridades competentes del Estado miembro de salida no constaten, en la fase de salida, una irregularidad o una infracción carece de incidencia en la responsabilidad del depositario autorizado expedidor.

Además, como el mismo TJUE advierte, si el control inicial es muy minucioso puede dificultar la libre circulación de bienes, por lo tanto, basta con un mero control de las formalidades.

Entonces, concluye el TJUE para que exista circulación basta que:

*"[...] el depositario autorizado expedidor haya efectuado las formalidades necesarias relativas a la expedición de un documento de acompañamiento y haya procedido a la constitución de la garantía obligatoria y que los productos sujetos a impuestos especiales hayan abandonado el depósito fiscal, aunque solo sea formalmente, con destino a una persona autorizada en el sentido de los artículos 15 y 16 de dicha Directiva."*<sup>35</sup>

## 4. Conclusiones

La sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2022 concluye lo siguiente:

1. En el caso de inicio de la circulación intracomunitaria de productos sometidos a impuestos especiales en régimen suspensivo por un depositario autorizado y con los documentos de acompañamiento y a causa de un fraude de terceros el destinatario lo desconociera, es aplicable el régimen suspensivo de los IIEE, siempre que las autoridades competentes no hayan detectado la irregularidad.
2. La existencia de una garantía constituida por el depositario autorizado a efectos de dicha expedición precise el nombre del destinatario autorizado, pero no su condición de operador registrado no afecta a la regularidad de tal circulación.

En nuestra opinión, el TJUE ha optado por considerar que si las formalidades de los IIEE en la expedición de los productos son correctas es aplicable el régimen suspensivo, es decir, que todo estuviera objetivamente perfecto a lo hora de la expedición de los productos objeto de gravamen por los IIEE. Con esta sentencia, el TJUE establece una jurisprudencia similar a la responsabilidad del depositario, en la cual sentenció que era objetiva por su participación en la actividad económica y no se basaba en la culpabilidad. En efecto, en este caso, el destinatario final es el responsable del pago de los impuestos porque es cuando se produce la salida del régimen suspensivo, a pesar de no ser conocedor del envío. Como observamos, debe pagarlos porque objetivamente es participador de la actividad económica.

Finalmente, esta jurisprudencia se debe tener presente en la interpretación de la normativa española en el régimen suspensivo de los IIEE en el caso de irregularidades en la circulación intracomunitaria de los productos sujetos a los IIEE y en los posibles efectos que pueda tener en el IVA.

En efecto, el artículo 17 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales en el supuesto de que exista un fraude de terceros se debe interpretar en el siguiente sentido: se produce el régimen suspensivo si se emite con la correspondiente garantía y documento de acompañamiento, aunque el destinatario no conociera el envío por una irregularidad a causa de un fraude de terceros. Por lo tanto, tanto los IIEE como el IVA se devengarán en el momento de la salida del régimen suspensivo en el Estado receptor, no en el Estado que se cometió la irregularidad. Por último, el depositario autorizado que recibe los productos en régimen suspensivo será el responsable del pago de ambos impuestos.

35. Párrafo 71 de la sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2022, en el asunto C-711/20 (ECLI:EU:C:2022:215).

## Bibliografía

ALONSO GONZALEZ, L.M.: “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales” *Revista Española de Derecho Financiero* nº 89, 1996, p. 49-82.

CALVO VÉRGEZ, J.: “¿Resulta posible la introducción en un depósito fiscal de productos por los que ya se ha devengado el impuesto especial fuera de los casos previstos en la ley reguladora de estos impuestos? Análisis de la contestación de la DGT a consulta de 20 de febrero de 2007”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 22/2008, 2008, versión digital.

DE MIGUEL DE CANUTO, E.: “Sistema de diferimiento del ingreso en el IVA a la importación” en *LA LEY Unión Europea*, nº 24, 2015, versión digital.

FALCÓN Y TELLA, R.: “El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario” *Revista técnica tributaria* nº65, p.19-32.

FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Universidad Complutense, 4ª edición.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: “STS de 12 de enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 4/2013, 2013, versión digital.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: “Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los Impuestos especiales de fabricación”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 20/2013, 2013, versión digital.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*. Editorial Thomson Reuters Aranzadi, España, 2016.

RENIEBLAS DORADO, P.: “La figura del Depósito Distinto del Aduanero” *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 59, 2020, versión digital.

**Teresa Puchol Tur** – Universidad de Valencia (ES)

✉ [teresa.puchol@uv.es](mailto:teresa.puchol@uv.es)

Doctoranda en Derecho Tributario. Personal Investigador en formación. Universidad de Valencia.