

## EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO A LA LUZ DE LAS RECIENTES REFORMAS NORMATIVAS: ALGUNAS CONSIDERACIONES

JUAN CALVO VÉRGEZ (\*)

### I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido la regulación del Impuesto sobre las Labores del Tabaco se encuentra recogida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales (LIE), así como en su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y recientemente modificado a través del Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

¿Cuál es el ámbito objetivo de este Impuesto Especial? En líneas generales su ámbito objetivo lo constituyen las labores del tabaco susceptibles de ser fumadas y dispuestas para ello, quedando en consecuencia excluido del mismo el tabaco en rama o sin elaborar, así como los desperdicios del tabaco. Estos últimos productos podrán no obstante ser empleados como materias primas en la fabricación de labores de tabaco, de modo que, una vez obtenidas dichas labores, pasarían a ser objeto de gravamen. En cambio, no forman parte del ámbito objetivo del Impuesto el tabaco para mascar y el rapé. Ambas labores del tabaco tienen en común el hecho de que su consumo no supone en ningún caso la aspiración de humo.

Por tanto, y a tenor de lo dispuesto por el art. 56 de la LIE, tienen la consideración de labores del tabaco a los efectos del impuesto: los cigarros y cigarrillos; los cigarrillos; la picadura para liar; y los demás tabacos para fumar.

Al igual que sucede en relación con otros Impuestos Especiales la Ley 38/1992, a través de su art. 59, reproduce un conjunto de conceptos y definiciones establecidos por la Directiva 95/59/CEE que deben ser tomados en consideración. Por ejemplo, tienen la consideración de ci-

garros (cuando su peso por unidad exceda de 3 gramos) o de cigarrillos (en el supuesto de que su peso por unidad no excediese de 3 gramos), y siempre que sean susceptibles de ser fumados tal y como se presentan: los rollos de tabaco constituidos totalmente por tabaco natural; los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural; los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior del color natural de los cigarros que cubra íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla (en el caso de los puros con boquilla), así como de una subcapa, ambas de tabaco reconstituido<sup>1</sup>; y los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior de tabaco reconstituido del color normal de los cigarros que cubra íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los puros con boquilla, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2'3 gramos y su perímetro, al menos en un tercio de su longitud, sea igual o superior a 34 milímetros.

Igualmente tienen la consideración de cigarros o cigarrillos los productos constituidos parcialmente por sustancias distintas del tabaco, siempre y cuando respondan a los restantes criterios anteriormente indicados y en tanto en cuanto tales productos vayan provistos de alguna capa de tabaco natural o de tabaco reconstituido.

¿Y qué hemos de entender por "cigarrillos"? Con carácter general tienen la consideración de tales aquellos rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarrillos, así como los rollos de tabaco que, mediante una simple manipulación no industrial, se introduzcan en fundas de cigarrillos o se envuelvan en hojas de papel de fumar y aquellos otros

<sup>1</sup>Es necesario no obstante en el presente caso que su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2'3 gramos y que su perímetro, al menos en un tercio de su longitud, sea igual o superior a 34 milímetros.

(\*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

productos que, respondiendo a los criterios anteriormente reseñados, estén constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco salvo que, no conteniendo tabaco en absoluto, se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.<sup>2</sup>

Se considera tabaco para fumar o picadura el tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, no incluido en los conceptos anteriormente reseñados y que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior. Asimismo tienen esta consideración los restos de tabaco acondicionados para la venta al por menor que no sean cigarrillos, cigarrillos ni cigarros, y que sean susceptibles de ser fumados. E igualmente adquieren esta consideración de tabaco para fumar los productos que, respondiendo a los criterios anteriormente indicados, se encuentren constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco salvo que, no conteniendo tabaco en absoluto, se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.<sup>3</sup>

Finalmente tiene la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar, tal y como se ha definido con anterioridad, siempre que más del 25% en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a 1 milímetro.

Tal y como se encargó de precisar el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) mediante Resolución de 27 de marzo de 2012, el producto denominado "cigarrillos sin tabaco y sin nicotina" se encuentra gravado por el Impuesto Especial en virtud de lo establecido en el art. 59.8 de la Ley

<sup>2</sup>Concretamente uno de estos rollos de tabaco será considerado a efectos de la aplicación del impuesto como dos cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 9 centímetros, sin sobrepasar los 18 cm., y como tres cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 18 cm. sin sobrepasar los 27 cm., y así sucesivamente en la misma progresión. Para esta medición de la longitud no es tenido en cuenta el filtro ni la boquilla.

<sup>3</sup>Acerca de la sujeción a gravamen de aquellas operaciones de importación y distribución de picadura de pipa en caso de ser considerado como tabaco vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos véase la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 27 de abril de 2012.

38/1992, ya que dicho producto no presenta una función medicinal acorde a la denominación a que ésta se da en la Ley 25/1990, del Medicamento. Recuerda a este respecto el citado Tribunal que el art. 56 de la Ley 38/1992, a través del cual se establece el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, dispone que los cigarrillos tienen la consideración de labores del tabaco a los efectos del impuesto. Por su parte, el artículo 59 de la propia Ley de Impuestos Especiales establece una serie de conceptos y definiciones a efectos del impuesto. En concreto, el apartado 3 del citado precepto dispone que "A efectos de este Impuesto se considerarán cigarrillos los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarrillos con arreglo a lo establecido en los apartados anteriores". Por su parte el apartado 6 del artículo 59 establece igualmente la consideración de cigarrillos y tabaco para fumar de los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 3 y 4 de dicho precepto. No obstante aquellos productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.

Para el TEAC el concreto producto planteado no se encuentra excluido por el art. 59.6 de la LIE, debiendo en consecuencia quedar sometido a gravamen por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco al no tener la consideración de medicamento por no responder a los conceptos y definiciones establecidos en la Ley 25/1990, del Medicamento, no pudiendo ser considerado como un producto sanitario, de acuerdo con la resolución administrativa del órgano competente en la materia. En consecuencia no cabría considerar justificada la función exclusivamente medicinal del producto, no siendo aplicable la exclusión del apartado 6 del art. 59, teniendo por ello la consideración de cigarrillos a efectos del Impuesto y entrando dentro del ámbito objetivo regulado en el art. 56 de la Ley 38/1992.

Con carácter adicional estima el TEAC que dicha conclusión no agota su eficacia en el ámbito de

los Impuestos Especiales, sino que incide igualmente sobre la base imponible del IVA ya que, de acuerdo con lo establecido en los arts. 4, 13 y 15 de la Ley 37/1992, las adquisiciones intracomunitarias están sujetas al IVA, comprendiendo la base imponible de este último Impuesto los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, por lo que resulta procedente la liquidación practicada.

Este conjunto de conceptos formulados en el art. 59 de la LIE presentan un carácter complementario respecto de la regulación contenida en el art. 56, que delimita el ámbito objetivo del Impuesto.

En fechas recientes, y con la finalidad de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior (asegurándose al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, habida cuenta de que el tabaco puede llegar a ocasionar graves daños para aquélla y de que la Unión Europea es parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco), se introdujeron diversos cambios dentro de la legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco a través de la aprobación de la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo relativo a la estructura y a los tipos del Impuesto Especial que grava las Labores de Tabaco, y la Directiva 2008/118/CE.

Concretamente, y en aras de garantizar la consecución de una imposición justa y uniforme, se procedió a adaptar la definición de cigarrillos, cigarrillos puros y cigarrillos y otro tabaco para fumar, al objeto de que aquellos rollos de tabaco que debido a su longitud puedan considerarse como dos o más cigarrillos tengan esa misma consideración a efectos del Impuesto Especial. Igualmente se persigue que los tipos de cigarrillos puros, que en muchos aspectos se asemejan a los cigarrillos, reciban el mismo trato que éstos, y que el tabaco para fumar que se parece a la picadura fina para liar cigarrillos reciba el mismo trato que ésta, procediéndose además a definir de manera clara los deshechos de tabaco.

De este modo el Consejo aproximó los niveles mínimos aplicados a la picadura fina de tabaco para liar y a los cigarrillos, con la finalidad de tener más en cuenta el grado de competencia existente entre ambos productos, que queda reflejado en los patrones de consumo observados, así como su idéntica nocividad. Y se estimó asimismo conveniente incrementar los niveles mínimos de imposición fijados por la Unión en relación con los mismos. Asimismo, y en aras de evitar el surgimiento de distorsiones en el desarrollo de la competencia y desvíos inaceptables del comercio, así como la pérdida de ingresos resultante en los Estados miembros que aplican Impuestos Especiales elevados, se dispuso que dichos Estados puedan aplicar límites cuantitativos sobre los cigarrillos que puedan introducirse en su territorio, sin pago de Impuestos Especiales, en aquellos casos en los que dichos cigarrillos se introduzcan en su territorio a partir de Estados miembros que apliquen un Impuesto Especial más bajo.

Por otra parte, a través de la aprobación de la 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, se procedió a fijar los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del Impuesto Especial al que los Estados miembros someterán las labores del tabaco, disponiéndose que los cigarrillos fabricados en la Unión y los importados de terceros países estarán sometidos en cada Estado miembro a un impuesto especial *ad valorem* calculado sobre el precio máximo de venta al por menor, incluidos los derechos de aduana, así como a un impuesto especial específico calculado por unidad de producto.

Como es sabido la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los Impuestos sobre los cigarrillos, así como la Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos y la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de

labores del tabaco, han sido modificadas en diversas ocasiones y de forma sustancial. Debido a ello convenía, en aras de una mayor racionalidad y claridad, proceder a la codificación de dichas Directivas reagrupándolas en un texto único.

La legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco tiene que garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, tal como exige el art. 168 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y habida cuenta de que el tabaco puede producir graves daños para la salud y de que la Unión es Parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT). Debe pues tomarse en consideración la situación existente en la actualidad en relación con las diversas clases de labores del tabaco.

Uno de los objetivos del Tratado de la Unión Europea es mantener una unión económica que presente características análogas a las de un mercado interior y que implique una competencia sana. En lo que concierne al sector de las labores del tabaco, la realización de este objetivo presupone la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos de dicho sector que no falseen las condiciones de competencia y no obstaculicen su libre circulación en la Unión.

Así las cosas a través de la citada Directiva 2011/64/UE se procedió, en primer término, a definir las diversas clases de labores del tabaco, que se diferencian entre sí por sus características y por los usos a que se destinan. Conviene además establecer una distinción entre la picadura fina destinada a liar cigarrillos y los demás tabacos para fumar, clasificando como cigarrillos igualmente los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original mediante una sencilla manipulación no industrial, a efectos de una imposición uniforme de dichos productos, y precisando el concepto de fabricante como aquella persona física o jurídica que elabora efectivamente los productos del tabaco y que fija el precio máximo

de venta al por menor para cada uno de los Estados miembros en que los productos de cada especie vayan a despacharse a consumo.

En aras de garantizar la consecución de una imposición justa y uniforme, a través de esta Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio de 2011, se estableció una definición de cigarrillos, cigarros puros y cigarrillos y otro tabaco para fumar, para que los rollos de tabaco que por su longitud puedan considerarse dos o más cigarrillos tengan esa misma consideración a efectos del impuesto especial, que los tipos de cigarros puros que en muchos aspectos se asemejan a cigarrillos reciban el mismo trato que los cigarrillos a efectos del impuesto especial, que el tabaco para fumar que en muchos aspectos se asemeja a la picadura fina para liar cigarrillos reciba el mismo trato que la picadura fina a efectos del impuesto especial, y que se definan claramente los desechos de tabaco. Teniendo en cuenta las dificultades económicas que una aplicación inmediata podría causar a los operadores alemanes y húngaros implicados, se autorizó a la República Federal de Alemania y a la República de Hungría a posponer la aplicación de la definición de cigarros puros y cigarrillos hasta el 1 de enero de 2015.

Por lo que respecta a los Impuestos Especiales, la armonización de las estructuras ha de conducir, en particular, a que la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no sea falseada por los efectos de la imposición y que, en consecuencia, se realice la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros. Los imperativos de la competencia implican un régimen de precios libres para todos los grupos de labores del tabaco.

En relación con la estructura del Impuesto Especial sobre los cigarrillos a través de la Directiva 2011/64/UE se estimó que la misma debía incluir, además de un elemento específico determinado por unidad de producto, un elemento proporcional fundado en el precio de venta al por menor, comprendidos todos los tributos. Al tener el Impuesto sobre el volumen de negocios aplicable

a los cigarrillos el mismo efecto que un impuesto especial *ad valorem*, procedía tenerlo en cuenta para determinar la relación entre el elemento específico del impuesto especial y la carga fiscal total. No obstante, y sin perjuicio de la estructura mixta del citado Impuesto y del porcentaje máximo del componente específico sobre la carga fiscal total, resultaba oportuno dotar a los Estados miembros de instrumentos eficaces con vistas a la aplicación de un impuesto especial mínimo o específico sobre los cigarrillos, de modo que al menos se garantice que una cuantía mínima de tributación se aplica en toda la Unión.

De cara al buen funcionamiento del mercado interior, se procedió al establecimiento de impuestos mínimos para todas las categorías de tabaco elaborado. Por lo que respecta a los cigarrillos, se prevé garantizar las condiciones de competencia neutras para los fabricantes, reduciendo la compartimentación de los mercados del tabaco y sustentar los objetivos en materia sanitaria. Y es que un requisito mínimo relacionado con el precio ha de tomar como referencia el precio medio ponderado de venta al por menor, mientras que un importe monetario mínimo debería aplicarse a todos los cigarrillos. Por las mismas razones el precio medio ponderado de venta al por menor debe utilizarse también como referencia para medir la importancia del impuesto especial específico con respecto a la carga fiscal total.

En cuanto a los precios y los niveles del Impuesto Especial, sobre todo en relación con los cigarrillos, que constituyen con diferencia la categoría de labores del tabaco más importante, así como con la picadura fina destinada a liar cigarrillos, persisten considerables diferencias entre Estados miembros que podrían perturbar el funcionamiento del mercado interior. Se hacía pues necesario alcanzar un cierto grado de convergencia entre los niveles impositivos aplicados en los Estados miembros que contribuya a reducir el fraude y el contrabando en la Unión. Dicha convergencia ha de contribuir, asimismo, a lograr un elevado nivel de protección de la salud humana. El nivel impositivo es un factor que condiciona en gran medida el precio de los productos del tabaco y este repercute, a su vez, en los hábitos de

los consumidores. El fraude y el contrabando reducen la incidencia de la fiscalidad especialmente en el nivel de los precios de los cigarrillos y de la picadura fina destinada a liar cigarrillos y hacen peligrar el logro de los objetivos relacionados con el control del tabaco y la protección de la salud.

Respecto de los productos del tabaco, excluidos los cigarrillos, a través de la Directiva 2011/64/UE se establece una incidencia armonizada de imposición para todos los productos pertenecientes a un mismo grupo de tabaco elaborado. El establecimiento de un impuesto especial mínimo global expresado en porcentaje, en cantidad por kilogramo o por número de piezas, constituye el medio más adecuado para el funcionamiento del mercado interior. En el caso específico de la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, se considera que un requisito mínimo de la Unión relacionado con el precio debe expresarse de tal modo que se obtengan efectos similares a los conseguidos en relación con los cigarrillos y debería tomar el precio medio ponderado de venta al por menor como punto de referencia. Asimismo se procede a aproximar los niveles mínimos aplicados a la picadura fina de tabaco para liar y a los cigarrillos, a fin de tener más en cuenta el grado de competencia existente entre ambos productos, que queda reflejado en los patrones de consumo observados, así como su idéntica nocividad.<sup>4</sup>

Por otro lado se dispuso la aplicación de una serie de períodos transitorios que permitan a los Estados miembros que se adapten paulatinamente a los niveles del impuesto especial global, limitando así los posibles efectos secundarios. Y, al objeto de prevenir que se perjudique al equilibrio económico y social de Córcega, se estimó esencial a la par que justificable prever una excepción, hasta el 31 de diciembre de 2015, según la cual Francia pueda aplicar un índice de impuesto es-

<sup>4</sup>A través de la Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio de 2011, se concedió además a Portugal la posibilidad de aplicar un tipo reducido para los cigarrillos destinados al consumo en las regiones ultraperiféricas de Azores y Madeira fabricados por pequeños productores.

pecial más bajo que el índice nacional a los cigarrillos y otras labores manufacturadas despachados al consumo en la isla. En esa fecha, el impuesto sobre los productos del tabaco despachados al consumo en Córcega debería ajustarse completamente a las normas de la Francia continental. Sin embargo, debería evitarse un cambio demasiado brusco y, por lo tanto, aumentar de forma gradual el impuesto especial que grava actualmente los cigarrillos y la picadura fina destinada a liar cigarrillos en Córcega.

Por último, dado que una mayoría de los Estados miembros aplica exenciones o efectúa devoluciones de Impuestos Especiales respecto a determinados tabacos manufacturados según el uso, se previó la fijación de exenciones a las devoluciones para usos particulares en la presente Directiva. Y, con carácter adicional, se estableció un procedimiento que permita examinar periódicamente los tipos o importes previstos en la presente Directiva tomando como base un informe de la Comisión que tenga en cuenta todos los elementos pertinentes.

## II. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

A la hora de estudiar los distintos supuestos de no sujeción conviene clarificar, en primer término, que son de aplicación los supuestos generales de no sujeción a los que se refiere el art. 6 de la LIE, en relación con el cual la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, procedió en su día a añadir un nuevo apartado tercero de conformidad con el cual se declara la no sujeción de aquellas operaciones consistentes en la destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se hubiese producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo. Y, a tal efecto, se considera que dichos productos han sido destruidos

totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no pueden utilizarse como productos sujetos a Impuestos Especiales y así se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hubiesen producido o detectado.

A través de la citada Ley 2/2010, de 1 de marzo, se adaptó a nuestro ordenamiento interno el contenido de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales, y por la que se derogó la Directiva 92/12/CEE. Téngase presente que la puesta en marcha del procedimiento de control informatizado de los movimientos de productos objeto de Impuestos Especiales exigió la aprobación de la citada Directiva 2008/118/CE y la derogación de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de I.E.E. El nuevo sistema de control establecido en este nuevo marco legal comunitario contribuyó a generalizar el procedimiento de control informatizado de sus movimientos y convirtió en residual el procedimiento de control mediante documentos en soporte papel de los movimientos de estos productos, en aquellos casos en los que los sistemas informáticos no se encuentren disponibles. Adicionalmente se llevó a cabo una revisión completa de la citada Directiva, incorporando diversas modificaciones que la experiencia adquirida en su aplicación aconsejaba introducir. En base a ello la Directiva 2008/118/CE derogó y sustituyó la Directiva 92/12/CEE.<sup>5</sup>

<sup>5</sup>Mediante Sentencia de 3 de junio de 2010 analizó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) diversas cuestiones generales relativas a la exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva 92/12/CE. Tal y como se encargó de precisar el Tribunal, debe excluirse del ámbito de aplicación de la citada Directiva aquel régimen impositivo en el que se sometan a gravamen con Impuestos Especiales en el momento de su introducción en el territorio de un Estado miembro los vehículos automóviles de segunda mano, impuestos que no se devengan directamente en el momento de la reventa de vehículos automóviles que ya se hallen en el territorio de dicho Estado miembro y por los que ya se satisficieron dichos impuestos especiales en el instante de su primera introducción en el territorio del Estado miembro siempre y cuando la aplicación de dicho régimen no dé lugar, en el comercio efectuado entre Estados

Como es sabido la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales, y en la que se contiene la transposición al ordenamiento español de la Directiva 92/12/CEE, fue objeto de modificación fundamentalmente en lo que se refiere a las disposiciones relativas a la circulación de productos. Por otra parte este nuevo sistema de control resultó incorporado a la Ley 38/1992 prestando especial atención a la prevención de cualquier posible fraude, evasión o abuso. De forma complementaria la citada Directiva 2008/118/CE estableció algunas novedades importantes que era preciso transponer, como el anteriormente citado nuevo supuesto de no sujeción relativo a la destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de Impuestos Especiales, siempre y cuando se encontrasen en régimen suspensivo como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se hubiese producido. Asimismo se procedió a regular nuevamente la concurrencia de eventuales irregularidades en la circulación de estos productos, así como el régimen aplicable a las entregas de productos en tiendas libres de impuestos.<sup>6</sup>

*miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Así las cosas reconoció el Tribunal la inclusión dentro del concepto de "productos similares" del art. 110 del Tratado de Formación de la UE aquellos vehículos de segunda mano importados en un Estado miembro con productos similares a los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de dicho Estado y que fueron importados en el territorio de dicho Estado como vehículos nuevos, con independencia de su origen. El TJUE estimó la existencia de discriminación fiscal para los productos importados tratándose de un impuesto especial aplicado a los vehículos automóviles que establece el cálculo de la base imponible del impuesto especial, única para los vehículos nuevos y de segunda mano, y el tipo de dicho impuesto especial en función de la potencia del motor de tales vehículos. Concluye de este modo el Tribunal que se trata de un régimen que somete a gravamen de modo distinto los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros y los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de dicho Estado que hubiesen sido importados en el mismo como vehículos nuevos.*

<sup>6</sup>Recuérdese a este respecto que el art. 48 de la Directiva 2008/118/CE otorgaba a los Estados miembros un plazo que finalizó el día 1 de enero de 2010 para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la citada Directiva con efecto desde el 1 de abril de 2010.

Por su parte el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, procedió a efectuar el desarrollo reglamentario que precisaba la transposición de la citada Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales y por la que, como se ha indicado, se derogó la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de Impuestos Especiales. Tal y como se ha señalado la Directiva 2008/118/CE establecía algunas novedades importantes que era preciso transponer, como el nuevo supuesto de no sujeción relativo a la destrucción total de los productos objeto de los Impuestos Especiales, siempre y cuando se encontrasen en régimen suspensivo, como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción se hubiese producido. Igualmente se procedió a regular nuevamente la concurrencia de eventuales irregularidades en la circulación de estos productos así como el régimen aplicable a las tiendas libres de impuestos. Como ya se ha indicado, con anterioridad su art. 48 había otorgado a los Estados miembros un plazo que finalizaba el día 1 de enero de 2010 para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la referida Directiva con efectos desde el 1 de abril de 2010. Y, en base a ello, se modificó la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, refiriéndose fundamentalmente dicha modificación a las disposiciones relativas a la circulación de productos. Por otra parte este nuevo sistema de control fue incorporado a la Ley 38/1992 prestando especial atención a la prevención de cualquier posible fraude, evasión o abuso.

Todo este conjunto de aspectos precisaba de un desarrollo reglamentario que finalmente fue articulado a través de la modificación del Reglamento de Impuestos Especiales operada por el citado Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero. Además del mencionado desarrollo reglamentario, esta modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales incluyó modificaciones en

numerosos preceptos para incorporar mejoras en la gestión y control de los impuestos especiales de fabricación. Así, por ejemplo, se incorporaron diversas modificaciones exigidas por la necesaria actualización de la normativa para su adaptación a los nuevos procesos tecnológicos, de fabricación y de tratamiento de la información, así como para el cumplimiento de los permanentes objetivos de simplificar procedimientos y reducir formalidades. Ejemplos destacados de lo anterior lo constituyen: la mayor flexibilidad dada a la determinación de los casos en que resulta válido un documento de circulación, al procedimiento de ventas en ruta o al transporte de productos mediante tuberías fijas; la disminución de determinados importes mínimos de las garantías exigidas; la posibilidad de conservación de la documentación en soporte informático o la posibilidad de realizar las mezclas de biocarburantes o biocombustibles con carburantes o combustibles convencionales en buques.

En este contexto se procedió igualmente a unificar el periodo de determinación de los porcentajes de pérdidas admisibles sin necesidad de justificación o prueba en el trimestre, para todos los Impuestos Especiales de fabricación, eliminándose así la disparidad de porcentajes de pérdidas que resultaban admisibles según que los sujetos pasivos tuviesen obligación de efectuar sus liquidaciones mensual o trimestralmente. Efectivamente, el motivo por el que se admite un porcentaje de pérdidas u otro se debe, sobre todo, a la naturaleza volátil o susceptible de deterioro inherente a los productos, siendo así que el tiempo representa una variable sustancial a tener en cuenta para considerar aceptable un determinado porcentaje de pérdidas u otro. Y, por lo que respecta a la otra variable que podría dar lugar al surgimiento de diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas debido a la concurrencia de imprecisiones en los elementos con los que dichas mediciones se efectuasen, se contempla de manera independiente, permitiéndose que se justifiquen por el obligado tributario.

cial sobre las Labores del Tabaco existentes en el ámbito de fabricación e importación? En primer lugar, las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto del citado Impuesto siempre y cuando: acaezcan en régimen suspensivo; durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte; no excedan de los porcentajes fijados; y se cumplan las condiciones reglamentariamente establecidas, esto es, los porcentajes reglamentarios de pérdidas fijados para los distintos productos y procesos, los cuales se encuentran recogidos como es sabido en los arts. 61, 67, 72, 90, 116 y 127 del RIE, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

En segundo término, se encuentran no sujetas las pérdidas de productos objeto de este Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o fuerza mayor, siempre y cuando no excedan de los porcentajes fijados reglamentariamente o bien si, excediendo de dichos porcentajes, hubiese sido probada su existencia ante la Administración Tributaria. A este respecto conviene tener presente que, de conformidad con lo declarado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 1 de marzo de 2006, el robo de labores del tabaco no se considera como pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor, salvo en aquellos casos en los que se acredite fehacientemente que del robo se hubiese derivado su destrucción o inutilización o bien la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo.

Tampoco quedan sometidos a gravamen por este Impuesto Especial de Fabricación, dentro del ámbito territorial interno, los productos objeto del mismo que hubiesen sido introducidos con la finalidad de satisfacer las propias necesidades, así como aquellos que se hubieran transportados por los propios sujetos o que hubiesen sido adquiridos por los particulares en otro Estado miembro dentro del ámbito territorial comunitario, habiendo soportado el Impuesto vigente en el mismo.

Por otro lado el art. 57 de la LIE establece diversos supuestos específicos de no sujeción. Así, no se

encuentra sujeta a gravamen por este Impuesto Especial la importación de aquellas labores de tabaco que se destruyan bajo control de la Administración en el interior de las fábricas y depósitos fiscales. Dicha destrucción ha de ser previamente solicitada de las oficinas gestoras correspondientes a las fábricas o depósitos fiscales, tal y como precisa el art. 122 del RIE, debiendo hacerse constar en la citada solicitud los siguientes extremos: causas que aconsejan la destrucción; clases y cantidades de labores que se pretenda destruir; y procedimiento que el interesado proponga para llevar a efecto dicha destrucción. En todo caso la oficina gestora de que se trate habrá de autorizar, en su caso, la destrucción solicitada, comunicándolo al solicitante y al servicio de intervención de la fábrica o del depósito fiscal.

Incluso cabría la posibilidad de que la destrucción pudiera efectuarse sin que concurriesen el conjunto de requisitos recogidos en el citado art. 122 del RIE siempre y cuando la cantidad a destruir, junto con las pérdidas habidas en la fábrica o depósito fiscal, no excediese de los porcentajes reglamentarios de pérdidas dispuestos por el art. 127 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales.

### III. CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Con carácter general, y a tenor de lo establecido en el art. 58 de la LIE, la base imponible del Impuesto se encuentra integrada por el valor de los productos objeto de gravamen, siendo de aplicación tipos impositivos *ad valorem*. No obstante, los cigarrillos son gravados simultáneamente con un tipo impositivo *ad valorem* y con otro específico, tomándose en consideración el número de cigarrillos.

Por lo que respecta a la aplicación de los tipos proporcionales, la base imponible del Impuesto se halla integrada por el valor de las labores calculado según su precio máximo de venta al público en expendedurías de tabaco y timbre

situadas en la Península y Baleares, incluidos todos los impuestos. Y en relación con la aplicación de los tipos específicos, la base imponible del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco queda constituida por el número de unidades, expresadas en miles de cigarrillos.

A este respecto los fabricantes de labores del tabaco establecidos en la Comunidad, así como sus representantes o mandatarios y los importadores de países terceros, asumen la obligación de comunicar al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, antes de la introducción o importación de labores del tabaco en el ámbito territorial interno, y de conformidad con lo establecido en el art. 12 de la LIE, los siguientes conceptos: las labores que vayan a comercializar o, en su caso, a importar en dicho ámbito; el precio máximo de venta al público que hayan fijado para dichas labores, y sus sucesivas modificaciones.<sup>7</sup>

¿Cómo ha de ser interpretada la expresión "todos los impuestos"? Desde nuestro punto de vista, al referirse a todos los impuestos, habrán de quedar incluidos todos aquellos que recaigan sobre los referidos productos, básicamente el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los impuestos relacionados con la materia aduanera o con territorios de regímenes especiales.<sup>8</sup>

Refiriéndose a aquellas labores del tabaco que no son distribuidas por "Tabacalera, S.A." pero que igualmente han de ser distribuidas al por menor a través de la red de expendedurías de tabaco y timbre, señala el art. 128 del RIE que los

<sup>7</sup>En la práctica será el correspondiente Centro Gestor el encargado de asignar un código a cada clase de control para su identificación a efectos de existencias.

<sup>8</sup>Recuérdese que los precios de venta al público en expendedurías de tabaco y timbre, de las labores de tabaco distribuidas por "Tabacalera, S.A.", esto es, las fabricadas en el ámbito territorial interno, así como las fabricadas en Canarias y algunas importadas y distribuidas bajo licencia, son aprobados y modificados periódicamente mediante Resolución del Comisionado del Mercado de Tabacos, Organismo Autónomo creado en su día por la Ley 13/1998, de 4 de mayo, el cual sustituyó a la Delegación del Gobierno en el Monopolio de Tabacos. Asimismo, los precios son inmediatamente publicados en el Boletín Oficial del Estado.

fabricantes de labores del tabaco establecidos en la Comunidad o, en su caso, sus representantes o mandatarios en el territorio comunitario, así como los importadores de países terceros, con anterioridad a la introducción o importación de labores del tabaco en el ámbito territorial interno deben comunicar al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, en primer término, aquellas labores que vayan a comercializar o, en su caso, a importar en dicho ámbito, señalando la clase, contenido, peso, marca, identificación del fabricante y país de fabricación, así como el precio máximo de venta al público que hubiesen fijado para dichas labores y sus sucesivas modificaciones. El Centro Gestor habrá de asignar un código a cada clase de control para su identificación a efectos de existencias.

Es el art. 127 del RIE, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, el encargado de regular, a efectos de poder configurar la base imponible del Impuesto, y de conformidad con lo establecido por el art. 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas. Dichos porcentajes se concretan en los siguientes.

En primer lugar, tratándose de cigarrillos negros se ha de diferenciar: para batido, el 6%; para picado, el 6%; y para elaboración del cigarrillo, el 7%. Por lo que respecta a los cigarrillos rubios, tenemos: para batido, el 6%; para preparación de ligas, el 5%, para picado, el 4%; y para elaboración del cigarrillo, el 4%.

Respecto de los cigarros puros o cigarritos, los porcentajes reglamentarios de pérdidas se concretan en los siguientes. En primer término, tratándose de la elaboración de la tripa, para batido, el 30%; y para la elaboración, el 9%. Siendo su finalidad la obtención de capas o subcapas de tabaco natural, el porcentaje se sitúa en el 30%. Si lo que se pretende es la obtención de capas o subcapas a partir de tabaco homogeneizado, el porcentaje se concreta en el 30%. Y, finalmente, si la actuación que se va a llevar a cabo es la elaboración del cigarro puro o cigarrito, el porcentaje a tener en cuenta se sitúa en el 9%.

En cualquier caso se ha de precisar que el RIE autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para establecer porcentajes reglamentarios de pérdidas aplicables a este conjunto de procesos distintos de los señalados, disponiéndose no obstante que, en los recuentos, las mediciones se efectuarán tomando como base una humedad tipo del 14%.

#### IV. TIPOS IMPOSITIVOS APLICABLES

En materia de tipos impositivos habrán de tomarse en consideración las Directivas del Consejo 92/79/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los Impuestos especiales sobre los cigarrillos, y 92/80/CEE, igualmente de 19 de octubre de 1992, referente a la aproximación de los Impuestos sobre el tabaco elaborado.

Tal y como se ha señalado con anterioridad los tipos impositivos para todas las labores del tabaco distintas de los cigarrillos son exclusivamente *ad valorem*, esto es, de carácter proporcional, mientras que para los cigarrillos el impuesto especial presenta un primer componente de carácter específico y otro de carácter proporcional.

Inicialmente dichos tipos impositivos quedaron recogidos en el art. 60 de la LIE (precepto actualizado por el art. 9 del Real Decreto-ley 8/2009, de 12 junio), concretándose en los siguientes:

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos: 14,5 por 100.*

*Epígrafe 2. Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el Epígrafe 5, los cigarrillos se encuentran gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 57 por 100.
- b) Tipo específico: 10,2 euros por cada 1.000 cigarrillos.

*Epígrafe 3. Picadura para liar: excepto en los casos en que resulte aplicable el Epígrafe 6, la picadura para liar se encuentra gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 41,5 por 100.
- b) Tipo específico: 6 euros por kilogramo.

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 26 por 100.*

*Epígrafe 5. Los cigarrillos se encuentran gravados al tipo único de 91,3 euros por cada 1.000 cigarrillos en el supuesto de que la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos del Epígrafe 2 resultase ser inferior a la cuantía del tipo único establecido en dicho Epígrafe.*

*Epígrafe 6. La picadura para liar queda sometida a gravamen al tipo único de 50 euros por kilogramo cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos del Epígrafe 3 sea inferior a la cuantía del tipo único establecido en este Epígrafe.*

Posteriormente, con motivo de la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se introdujeron un conjunto de modificaciones, al estimarse que el presente Impuesto representa una fuente de ingresos tributarios que la hace merecedora de una especial atención en un contexto como el actual, en el que resulta prioritaria la reducción del déficit público.

De este modo se efectuaron diversos ajustes en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales, no ya sólo por lo que se refiere a la modificación de la redacción de los diferentes epígrafes de la Tarifa del Impuesto, sino también en relación con la propia definición de tabaco para fumar, en el sentido de asimilarlo a la picadura para liar cuando haya sido vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos, estimándose que debe recibir el mismo trato este tabaco para fumar que la picadura fina para liar, en aras de una imposición justa y uniforme. Todo ello en sintonía con el ordenamiento comunitario.

Concretamente fue objeto de modificación el apartado 5 del art. 59 de la Ley 38/1992. A efectos del Impuesto adquiere la consideración de pi-

cadura para liar el tabaco para fumar siempre que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a 1,5 milímetros. Y tendrá igualmente la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar en el que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte igual o superior a 1,5 milímetros, vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos. Con carácter adicional, y en relación con estos últimos, el RD Ley 12/2012 acomete una revisión del elemento porcentual del Impuesto vinculado al precio en relación con el elemento específico determinado por unidad de producto, procediéndose a revisar la estructura del Impuesto incrementando el peso del componente específico frente al componente *ad valorem*, que es objeto de reducción en dos puntos. Y ello con la finalidad de alcanzar una combinación más equilibrada de elementos, en la estructura mixta del Impuesto especial.<sup>9</sup>

Al amparo de la nueva redacción otorgada al art. 60 de la Ley 38/1992 el Impuesto se exigió conforme a la siguiente tarifa:

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarritos: 15,8 por 100.*

*Epígrafe 2. Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

<sup>9</sup>Téngase presente a este respecto que la recaudación procedente del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco alcanzó los 1.035 millones de euros hasta febrero de 2012, lo que supuso el 15% de los 6.884 millones que el Ejecutivo preveía ingresar por este tributo en 2012, pese a que esta cifra retrocedería un 5,1% al cierre del ejercicio como consecuencia de una caída del consumo no compensada por las subidas de precios. A estos 1.035 millones de euros procedentes del citado Impuesto Especial, un 2,84% más, se sumaban otros 254,2 millones de euros del IVA para el conjunto de las labores del tabaco, un 4,48% superior a los dos primeros meses de 2011. Entre enero y febrero de 2012 el Estado ingresó 969,6 millones de euros por los Impuestos Especiales que gravan los cigarrillos, el 93,68% del total, lo que significó un incremento del 2,84% respecto a los dos primeros meses del ejercicio anterior, mientras que el IVA (incluido el recargo de equivalencia en la fase minorista) supuso unos ingresos de 229,8 millones de euros, un 3,73% más (Fuente: [www.expansion.es](http://www.expansion.es), 9 de abril de 2012).

- a) Tipo proporcional: 55 por 100.
- b) Tipo específico: 19 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Los cigarrillos estarán gravados al tipo único de 116,9 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.

*Epígrafe 3. Picadura para liar:* excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:

- a) Tipo proporcional: 41,5 por 100.
- b) Tipo específico: 8 euros por kilogramo.

La picadura para liar estará gravada al tipo único de 75 euros por kilogramo cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco:* 28,4 por 100.

Con posterioridad, tras la aprobación del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, se introdujeron un conjunto de nuevas modificaciones que deben contribuir, dada su finalidad esencialmente recaudatoria, a la mejora de los ingresos tributarios, al tiempo que para poner de manifiesto su papel como instrumento al servicio de la política sanitaria.

En primer término, se introdujo un tipo mínimo para los cigarros y cigarrillos, al haberse detectado la existencia en el mercado de cigarrillos de bajo precio, con características análogas a las de otras labores del tabaco. Habida cuenta de esta reciente evolución del mercado en España, de las distorsiones que pueden crearse en los hábitos de consumo sobre la base de la fiscalidad más reducida que estos productos soportan, se

procede a la implantación de este impuesto mínimo, que queda fijado en 32 euros por 1.000 unidades.

Para el caso de los cigarrillos se dispuso un incremento de su fiscalidad mínima, fijando el tipo único en 119,1 euros por cada 1.000 cigarrillos. La evolución ascendente de los precios de los cigarrillos experimentada con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012 y la exigua eficacia del tipo mínimo hasta ahora vigente, aconsejaron la elevación del tipo único aplicable a los cigarrillos que se comercialicen por debajo de un precio determinado, para evitar la proliferación de tabaco barato en consonancia con los objetivos de la política sanitaria. En el caso específico de los cigarrillos, se redujo el tipo impositivo proporcional a ellos aplicable de forma equivalente al incremento en el tipo de gravamen del IVA. Esta medida, prevista en la Directiva comunitaria armonizadora de la fiscalidad sobre las labores del tabaco, garantiza que las decisiones en relación con los tipos impositivos en el IVA no generen distorsiones en el nivel de tributación global de los cigarrillos.

Por último, y por lo que se refiere a la picadura de liar, se procedió a elevar el impuesto mínimo de esta labor, que queda fijado en 80 euros por kilogramo, no solo para mantener los niveles mínimos aplicados a la picadura fina de tabaco para liar en relación con los de los cigarrillos, sino también para coadyuvar al objetivo de proporcionar fondos que financien los gastos sanitarios y asegurar los niveles deseables de tributación de aquellas labores del tabaco cuyos precios de venta al público se encuentran todavía por debajo de los umbrales aconsejables desde una perspectiva sanitaria.

A resultados de lo anterior, con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 20/2012 (esto es, a partir del 15 de julio de 2012) se volvió a modificar el art. 60 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (si bien lo dispuesto en su epígrafe 2 resultará de aplicación desde el 1 de septiembre de 2012), el cual quedó redactado de la siguiente forma: "*Artículo 60. Tipos impositivos.*

El Impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarros y cigarrillos estarán gravados al tipo del 15,8 por 100.*

Los cigarros y cigarrillos estarán gravados al tipo único de 32 euros por cada 1.000 unidades cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo porcentual anterior sea inferior a la cuantía del tipo único.

*Epígrafe 2. Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 53,1 por 100.
- b) Tipo específico: 19,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Los cigarrillos estarán gravados al tipo único de 119,1 euros por cada 1.000 cigarrillos cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.

*Epígrafe 3. Picadura para liar: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 41,5 por 100.
- b) Tipo específico: 8 euros por kilogramo.

La picadura para liar estará gravada al tipo único de 80 euros por kilogramo cuando la suma de las cuotas que resultarían de la aplicación de los tipos de las letras a) y b) anteriores sea inferior a la cuantía del tipo único.

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 28,4 por 100".*

Finalmente, y a la luz de la reciente aprobación del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de

medidas urgentes de naturaleza tributaria, presu-  
puestaria y de fomento de la investigación, el  
desarrollo y la innovación, fueron objeto de mo-  
dificación, en primer término, los tipos impositivos  
que afectan a los cigarrillos. A tal efecto se incre-  
mentó el peso del componente específico frente  
al componente *ad valorem*. Con esta medida se  
continúa el proceso de reforma de la estructura  
mixta impositiva de esta labor del tabaco ini-  
ciada con el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de  
marzo, que, tal y como hemos precisado con an-  
terioridad, tuvo como finalidad alcanzar de  
forma progresiva un mayor equilibrio entre el ele-  
mento porcentual del Impuesto vinculado al pre-  
cio en relación con el elemento específico  
determinado por unidad de producto. Asimismo  
se incrementa la franja de la fiscalidad mínima  
de los cigarrillos, de forma que asegure los niveles  
deseables de tributación de esta labor del ta-  
baco. E igualmente son objeto de elevación los  
tipos impositivos mínimos aplicables al resto de la-  
bores.

Por lo que respecta a los cigarros y cigarrillos, se  
disminuye ligeramente el diferencial de tributa-  
ción existente entre los cigarrillos y estas labores,  
incrementando el tipo impositivo aplicable a las  
mismas en una proporción superior a aquella en  
la que se incrementa la fiscalidad mínima para  
los cigarrillos. Y, en relación con la picadura de  
liar, el ajuste que se realiza pone de relieve las di-  
ferencias existentes entre la fiscalidad de esta  
labor del tabaco y los cigarrillos. A tal efecto se  
procede a aproximar los niveles mínimos aplica-  
dos a la picadura de liar a los de los cigarrillos, a  
fin de atender en mayor medida al grado de  
competencia que existe entre ambos productos,  
como se refleja en los patrones de consumo de  
dichos productos.

Por otra parte el Real Decreto-ley 7/2013, de 28  
de junio, introdujo un tipo mínimo para las demás  
labores del tabaco, habida cuenta de las distor-  
siones que pueden llegar a crearse entre las dife-  
rentes labores del tabaco si no se ajusta  
adecuadamente su fiscalidad, sin perjuicio de la  
conveniencia de homogeneizar la estructura de  
todos los epígrafes. Finalmente, se ajustan los mí-  
nimos de aquellas labores que son vendidas a

precios inferiores a los precios de referencia determinados en la norma.

Así las cosas la nueva redacción otorgada al apartado 1 del art. 60 de la LIE pasó a ser la siguiente: "1. El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:

*Epígrafe 1.-Cigarros y cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarros y cigarrillos estarán gravados al tipo del 15,8 por 100.*

*El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 41,5 euros por cada 1.000 unidades, y se incrementará hasta 44,5 euros cuando a los cigarros y cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.*

*Epígrafe 2.-Cigarrillos: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, los cigarrillos estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 51 por 100.
- b) Tipo específico: 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos.

*El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 euros por cada 1.000 cigarrillos, y se incrementará hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.*

*Epígrafe 3.-Picadura para liar: excepto en los casos en que resulte aplicable el párrafo siguiente, la picadura para liar estará gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:*

- a) Tipo proporcional: 41,5 por 100.
- b) Tipo específico: 22 euros por kilogramo.

*El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 96,5 euros por cada kilogramo, y se incrementará hasta 100,5 euros cuando a la pi-*

*cadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.*

*Epígrafe 4.-Las demás labores del tabaco: 28,4 por 100.*

*Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo único de 22 euros por kilogramo cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo establecido en el párrafo anterior sea inferior a la cuantía de este tipo único".*

A pesar de que, con carácter general, el conjunto de modificaciones tributarias introducidas a través del RD Ley 7/2013 entraron en vigor con efectos desde el 30 de junio de 2013, los siguientes incrementos recogidos en el art. 60.1 de la Ley 38/1992, según la redacción otorgada en el apartado seis del art. 1 del RD Ley 7/2013, se aplicaron con efectos desde el 5 de julio de 2013:

*Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos: El incremento de hasta 44,5 euros cuando a los cigarros y cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 215 euros por cada 1.000 unidades.*

*Epígrafe 2. Cigarrillos: El incremento hasta 138 euros cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196 euros por cada 1.000 cigarrillos.*

*Epígrafe 3. Picadura para liar: El incremento hasta 100,5 euros cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165 euros por kilogramo.*

*Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: El tipo único de 22 euros por kilogramo cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo proporcional sea inferior a la cuantía de este tipo único.*

#### **V. DELIMITACIÓN DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS DE EXENCIÓN SUSCEPTIBLES DE SER APLICADOS**

Con carácter general son objeto de aplicación los supuestos generales de exención establecidos en el art. 9 de la LIE. Así las cosas se encuentran

exentas, en las condiciones determinadas por los arts. 4 y 5 del RIE en su actual redacción otorgada por los Reales Decretos 1715/2012, de 28 de diciembre, y 191/2010, de 26 de febrero, respectivamente, aquellas operaciones de fabricación e importación de los productos destinados a los siguientes usos: a ser entregados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares; a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España, así como a los miembros de éstas; y a las fuerzas armadas de cualquier Estado distinto de España que sea parte del Tratado del Atlántico Norte para su uso por dichas fuerzas o por el personal civil a su servicio y para el abastecimiento de sus comedores y cantinas.

Igualmente se encuentran exentas de gravamen aquellas otras operaciones de fabricación e importación de los productos destinados al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros o con organismos internacionales, siempre y cuando se admita también la exención en el ámbito del IVA. Idéntico criterio se sigue con los productos destinados al avituallamiento de buques que realicen navegación marítima internacional y con los afectos al salvamento o a la asistencia marítima, con exclusión de las provisiones de bordo, si bien en el presente caso se requiere que la duración de la navegación, sin escala, no exceda de 48 horas, resultando excluidos aquellos buques que realicen navegación privada de recreo.<sup>10</sup>

Finalmente gozan de exención aquellas operaciones de fabricación e importación de productos destinados al avituallamiento de las aeronaves que realicen navegación aérea internacional distinta de la aviación privada de recreo, debiendo procederse a acreditar dichos destinos mediante ejemplar número 3 del Documento de Acompañamiento debidamente diligenciado por la aduana que hubiese controlado la correspondiente operación.

<sup>10</sup>Adicionalmente los destinos habrán de ser acreditados mediante ejemplar número 3 del Documento de Acompañamiento debidamente diligenciado por la aduana que haya controlado la correspondiente operación.

Mediante Sentencia de 17 de junio de 2010, relativa al régimen tributario al que quedan sometidos aquellos productos objeto de Impuestos Especiales fabricados a partir de productos que no son objeto de tales Impuestos importados en la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, declaró el TJUE que el art. 18.4 de la Directiva 92/12 exime del documento de acompañamiento (necesario en principio, como es sabido, para la circulación en régimen suspensivo) a los productos contemplados en el art. 5.2, dentro de los cuales se encuentran los productos sometidos a Impuestos Especiales que tengan como origen o destino países terceros y que se encuentren vinculados a uno de los regímenes suspensivos previstos en el Código Aduanero (como, por ejemplo, el de perfeccionamiento activo), dado que tales regímenes incluyen exigencias de control suficientes equiparables a las derivadas del documento de acompañamiento.

Tal y como estimó el Tribunal son reconducibles al art. 5.2, pudiendo en consecuencia circular entre Estados miembros sin necesidad de un documento de acompañamiento, aquellos productos objeto de Impuestos Especiales (caso, por ejemplo, de las labores de tabaco) fabricados a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales (como el tabaco en rama) importados en la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, a pesar de que únicamente se hayan convertido en productos objeto de Impuestos Especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad, de manera que podrán circular entre Estados miembros sin que la Administración pueda exigir el documento administrativo o comercial.

¿Qué procedimiento debe seguirse de cara a la aplicación de este conjunto de exenciones? Como regla general, y por lo que respecta a aquellas exenciones relativas a entregas efectuadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, las realizadas a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España así como a los miembros de éstas y las entregas de productos destinados al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros o con organismos internacionales, siempre y

cuando se admita también la exención en el ámbito del IVA, resulta necesario que Ministro de Economía y Hacienda, previo informe del de Asuntos Exteriores, establezca los módulos necesarios para determinar las cantidades de productos que se consideren adecuadas para el consumo de las referidas personas y entidades beneficiarias. Por su parte los interesados habrán de presentar ante el Ministerio de Asuntos Exteriores una solicitud, detallando los productos concretos que deseen adquirir al amparo de la solicitud. Dicho Ministerio deberá dar traslado al Centro Gestor correspondiente de dichas solicitudes para su resolución, tal y como precisa el art. 4.1 del RIE. En efecto, de conformidad con lo establecido por el citado precepto en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, la aplicación de las exenciones a que se refieren los párrafos a) y b) del art. 9.1 de la LIE se ha de efectuar de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado mediante Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

En cambio, tratándose de la exención relativa a la fabricación e importación de productos destinados a las fuerzas armadas de cualquier Estado distinto de España que sea parte del Tratado del Atlántico Norte para su uso por dichas fuerzas o por el personal civil a su servicio y para el abastecimiento de sus comedores y cantinas, habrá de ser el Ministerio de Defensa el que deba de iniciar el procedimiento necesario para la aplicación del beneficio, solicitando la acreditación del cumplimiento de las condiciones fijadas en los respectivos Convenios Internacionales suscritos por el Estado español. Una vez obtenida la citada autorización, será el beneficiario de la exención quien solicite su aplicación al Centro Gestor.<sup>11</sup>

<sup>11</sup>Véase, a este respecto, lo declarado por el art. 4.2 del RIE, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

De cualquier manera, en todo este conjunto de supuestos de exención los productos deberán circular desde el lugar de su expedición hasta su destino amparados por el correspondiente Documento de Acompañamiento, debiendo devolver el beneficiario de la exención de que se trate un ejemplar del documento una vez firmado el certificado de recepción. Ahora bien, tratándose de productos que hubiesen sido suministrados desde el ámbito territorial comunitario no interno, los beneficiarios de las exenciones podrían recibirlos directamente en régimen suspensivo, debiendo ser expedidas las autorizaciones de suministro en forma de "certificado de expedición" (objeto de aprobación en su día a través del Reglamento CEE nº 31/96) que acompañe al documento de acompañamiento.

Al margen del conjunto de exenciones anteriormente analizado cabe aludir a la existencia de una serie de exenciones específicas. Por ejemplo, tal y como dispone el art. 61 de la LIE se encuentran exentas las operaciones de fabricación e importación de labores del tabaco destinadas a las siguientes finalidades. En primer lugar, a su desnaturalización en fábricas y depósitos fiscales para su posterior utilización en fines industriales o agrícolas. Esta desnaturalización de las labores del tabaco a que nos referimos ha de solicitarse de las oficinas gestoras correspondientes a las fábricas o depósitos fiscales, haciéndose constar en la solicitud, de conformidad con lo establecido en el art. 122 del RIE, los siguientes extremos: las causas que aconsejen la referida desnaturalización; las clases y cantidades de labores que se pretendan desnaturalizar; el procedimiento que deba seguirse para la realización de la operación; el desnaturalizante a emplear; y los fines industriales o agrícolas en los que se proyecte utilizar las labores desnaturalizadas.

En todo caso, una vez que la oficina gestora autorice la desnaturalización habrá de comunicarlo al solicitante y al servicio de intervención de la fábrica o del depósito fiscal de que se trate.

Asimismo se encuentran exentas las operaciones de fabricación e importación de labores del tabaco destinadas a la realización de análisis cien-

fficos o relacionados con la calidad de las labores desde fábricas o depósitos fiscales. La aplicación de esta exención ha de solicitarse al servicio de intervención de la fábrica o depósito fiscal, debiendo hacerse constar en la solicitud los siguientes extremos<sup>12</sup>: el centro donde se vayan a realizar los análisis; la naturaleza de los mismos; y la clase y cantidad de labores que sea necesario enviar para la práctica del análisis.<sup>13</sup>

Tras la autorización del envío por parte del director del establecimiento las labores circularán amparadas por un albarán de circulación en el que conste la autorización concedida.

Por último, quedan exentas de gravamen las siguientes importaciones de labores del tabaco. En primer lugar, las conducidas personalmente por los viajeros mayores de 17 años procedentes de países terceros siempre que no superen estos límites cuantitativos: 200 cigarrillos; 100 cigarrillos; 50 cigarros; y 250 gramos de las restantes labores del tabaco. Y, en segundo término, los pequeños envíos expedidos con carácter ocasional desde un país tercero por un particular con destino a otro particular sin que medie pago de ninguna clase y dentro de los siguientes límites cuantitativos: 50 cigarrillos; 25 cigarrillos; 10 cigarros; y 50 gramos de las restantes labores del tabaco.

La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, añadió además un apartado 3 al art. 61 de la Ley

<sup>12</sup>Véase, a este respecto, lo establecido en el art. 123 del RIE.

<sup>13</sup>Debe precisarse no obstante que no resultará necesario el cumplimiento de este conjunto de requisitos (así como tampoco el de los indicados con anterioridad en relación con el supuesto de exención referente a las operaciones de fabricación e importación de labores del tabaco destinadas a su desnaturalización en fábricas y depósitos fiscales para su posterior utilización en fines industriales o agrícolas) si las cantidades que se pretenden desnaturalizar o remitir para la realización de los análisis no exceden de los porcentajes reglamentarios de pérdidas. Así lo establece el art. 127 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

38/1992, declarándose igualmente la exención de las labores del tabaco destinadas a ser entregadas por tiendas libres de impuestos y transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio. Dicha exención fue objeto de desarrollo reglamentario a través del nuevo art. 123.bis del RIE, introducido mediante el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, y de conformidad con el cual las tiendas libres de impuestos, que deben estar inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes como depósitos fiscales de los previstos en el art. 11.2.10.º 2' del citado texto reglamentario, exigen a los adquirentes de labores del tabaco que exhiban el título de transporte, por vía aérea o marítima, en el que figure como destino final un aeropuerto o puerto situado en un tercer país o territorio tercero. Dichas tiendas deben conservar los justificantes de las ventas de labores del tabaco a las que se hubiese aplicado la exención, en los cuales habrán de hacerse constar la fecha de la venta, el número del vuelo o de la travesía marítima a realizar, el puerto o aeropuerto de destino final y la cantidad de labores de tabaco vendidas. Y si, entre las labores del tabaco vendidas hubiera cigarrillos, los envases habrán de ir desprovistos de las marcas fiscales a que se refiere el art. 26 del RIE o, en caso de llevarlas, habrán de ser retiradas de dichos envases para su posterior destrucción, bajo control de la Administración tributaria.

## VI. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS DE DEVOLUCIÓN EXISTENTES

A la hora de analizar los distintos supuestos de devolución existentes cabe aludir, en primer término, a unos supuestos generales de devolución establecidos en el art. 10 de la LIE.

Tal y como establece el citado precepto de la Ley 38/1992 tienen derecho a la devolución de los Impuestos Especiales de Fabricación, en primer lugar, los exportadores de productos objeto de dichos Impuestos y aquellos otros que aún no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por el importe de las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados. En

segundo término, adquieren este derecho a la devolución aquellos exportadores de productos que no sean objeto de estos Impuestos ni los contengan pero en los que se hubieren consumido para su producción directa o indirectamente otros que sí lo sean (salvo los empleados como combustibles o carburantes), por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente mediante repercusión o que, en su caso, estuviesen incorporadas en los precios de los productos empleados correspondientes a los productos exportados.

Igualmente disponen de este derecho a la devolución de los Impuestos Especiales de Fabricación aquellos empresarios que introduzcan productos objeto de gravamen por parte de aquéllos y por los que se hubiese devengado el impuesto en el ámbito territorial interno en un depósito fiscal para, con posterioridad, ser enviados a otro Estado miembro de la Unión Europea. Este derecho a la devolución se proyecta sobre el importe de las cuotas correspondientes a los productos introducidos, quedando no obstante condicionada la misma a que se acredite la recepción en el Estado de destino de conformidad con las reglas de la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo.<sup>14</sup>

A este respecto mediante Sentencia de 25 de octubre de 2010 se encargó de precisar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Murcia que, habiéndose producido un exceso del plazo máximo de seis meses de almacenaje en régimen suspensivo previsto al efecto, de cara a la práctica de la regularización la Administración habrá de proceder a la compensación con el crédito por reexportación de la mercancía, siendo en consecuencia la devolución por ingresos indebidos procedente, y no pudiendo exigirse al interesado que presentase, junto al documento de despacho aduanero de exportación, una solici-

<sup>14</sup>Así, y como ya se ha señalado, será necesario que el depósito fiscal expedidor reciba el ejemplar número 3 del Documento de Acompañamiento en el que conste la recepción conforme del producto por parte del destinatario, estando asimismo visado el documento por la autoridad fiscal del Estado de destino en el supuesto de que la legislación de este último Estado exigiese la concurrencia de dicho requisito.

tud mediante el Modelo 590, ya que el derecho a la devolución surge como consecuencia del acta de la Inspección.

Tienen asimismo derecho a la devolución de los Impuestos Especiales de Fabricación los empresarios que entreguen productos objeto de dichos impuestos y por los que ya se hubiese producido el devengo dentro del ámbito territorial interno a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la UE. En el presente caso el importe de la devolución alcanzará la suma de las cuotas correspondientes a los productos entregados, quedando no obstante condicionada aquélla al pago del Impuesto en el Estado miembro de destino.

Finalmente, gozan del ejercicio de este derecho de devolución aquellos empresarios que envíen o transporten ellos mismos o por su cuenta productos por los que se hubiese producido con anterioridad el devengo dentro del ámbito territorial interno con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro de la Unión Europea en el sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. Dicha devolución se concreta en el importe de las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados, resultando condicionada la obtención de la misma al pago del Impuesto de que se trate en el Estado miembro de destino, y siendo el importe de las cuotas a devolver el mismo que el de las cuotas que hubiesen sido soportadas.

¿Qué procedimiento de devolución ha de seguirse en relación con este conjunto de supuestos? Con carácter general antes de proceder a la devolución del Impuesto las oficinas gestoras podrán requerir la acreditación del peticionario de haber satisfecho los impuestos cuya devolución solicita. Esta acreditación podría efectuarse mediante cualquiera de las siguientes vías: factura en la que conste la repercusión del Impuesto<sup>15</sup>; albarán de circulación o, en su caso, documento de acompañamiento cuando se

<sup>15</sup>Así se encarga de precisarlo el art. 18 del RIE, cuyos apartados segundo y tercero fueron objeto de una nueva redacción por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales.

trate de adquisiciones efectuadas dentro del ámbito territorial interno; asiento contable acreditativo de la inclusión en la base imponible del Impuesto en el caso de las ventas a distancia efectuadas por depositarios autorizados; y justificantes acreditativos de haberse realizado el pago del Impuesto en el supuesto de que el solicitante de la devolución hubiese sido sujeto pasivo de Impuestos Especiales de Fabricación en relación con operaciones de importación, o bien si el solicitante fuese sujeto pasivo con ocasión de recepciones de los productos objeto de dichos Impuestos procedentes del ámbito territorial comunitario no interno.

De cualquier manera en todos aquellos supuestos de devoluciones que tuviesen por objeto productos que hubieran circulado dentro del ámbito territorial interno utilizando al efecto marcas fiscales es condición necesaria para la devolución que dichas marcas se inutilicen o destruyan bajo control de la Administración Tributaria con carácter previo a la salida de los productos del ámbito territorial interno. Así se encarga de establecerlo el art. 6 del RIE, cuyo apartado tercero recibió una nueva redacción por el anteriormente citado Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, y cuyo apartado 9 fue igualmente modificado por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre. En dicho caso el interesado deberá comunicar por escrito bien a la oficina gestora (tratándose de envíos a otros Estados miembros de la UE) o bien a la aduana (si se tratase de una exportación a terceros países) su intención de proceder a la destrucción o inutilización de las marcas fiscales, indicando además el lugar y modo en que se va a llevar a cabo.

Respecto de los supuestos de devolución por exportaciones la devolución se ha de solicitar uniendo al documento de despacho aduanero de exportación (DUA) una solicitud ajustada al Modelo 590. Y, una vez efectuadas por la aduana las comprobaciones correspondientes a la case y cantidad de mercancías exportadas, la oficina gestora correspondiente al domicilio del exportador habrá de tramitar el expediente de devolución disponiendo, en su caso, el pago de las cuotas que correspondan.

Por lo que respecta a aquellos casos de devolución por introducción en depósito fiscal, al amparo de lo señalado por el art. 8 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, el titular del depósito fiscal en que se introduzcan los productos ha de remitir los mismos al destino que señale el empresario propietario de aquéllos, sirviéndose a tal efecto de un documento de acompañamiento (Modelo 500<sup>16</sup>). Concretamente, y de conformidad con lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, el titular del depósito fiscal en que

<sup>16</sup>A este respecto hemos de remitirnos a la Orden EHA/3385/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo 500 de documento de acompañamiento y el Modelo 501 de documento de acompañamiento de emergencia, y se dictan normas para su cumplimentación. Como es sabido el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece, en el apartado 7 de su art. 1, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, el Documento de Acompañamiento, facultando al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar el modelo correspondiente, definiéndolo como el documento establecido para amparar la circulación con origen y destino en el ámbito territorial interno, en régimen suspensivo, con aplicación de una exención o de un tipo reducido, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Dicho documento puede consistir bien en un documento de acompañamiento administrativo, según el modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, o bien en un documento de acompañamiento comercial que debe contener los mismos elementos de información exigidos por el documento administrativo, cada uno de los cuales deberá estar identificado con un número que se corresponderá con el de cada una de las casillas del documento administrativo. Por otra parte tanto la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, como el Reglamento (CE) n.º 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a Impuestos Especiales en régimen suspensivo, consideran que la circulación intracomunitaria de productos sujetos a Impuestos Especiales se realiza en régimen suspensivo únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico. Sin embargo, ambas disposiciones prevén un documento en soporte papel para acompañar esta circulación cuando el sistema informatizado no esté disponible en el momento de la expedición de los productos. El Reglamento de los Impuestos Especiales así lo recoge en el apartado 6 de su artículo 1, autorizando al expedidor a dar inicio a la circulación con cumplimiento de los requisitos establecidos en dicho Reglamento y en sus normas de desarro

se introduzcan los productos ha de registrar la entrada de los mismos en su contabilidad, sirviendo como documento de cargo el documento de circulación expedido por el empresario. Estos productos no pueden tener otro destino, bajo responsabilidad del depositario autorizado, que el envío al ámbito territorial comunitario no interno. En la contabilización de la salida de los productos del depósito fiscal habrá de incluirse, además, la referencia al correspondiente asiento de cargo. La circulación hasta el destino señalado por el empresario se ampara con el documento de circulación establecido para la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo. Por su parte el titular del depósito fiscal debe remitir al empresario una copia de la notificación de recepción, debiendo hacer constar el expedidor en dicha copia la referencia al correspondiente asiento en su contabilidad.<sup>17</sup>

¿Y cuáles son las obligaciones que asume el empresario? Éste ha de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento de salida de los productos una solicitud de devolución ajustada al Modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda comprensiva de los envíos efectuados al ámbito territorial comunitario no interno (mediante su previa introducción en un depósito fiscal) que hubiesen llegado a su destino durante cada trimestre.

*llo. En consecuencia, a efectos de lo dispuesto en el apartado 7 del art. 1 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, se aprueba el Modelo 500, "Documento de acompañamiento" así como las Instrucciones de cumplimiento, que se acompañan a la presente Orden como Anexo I. Y, a efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del art. 30 bis del citado Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, se aprueba el Modelo 501, "Documento de acompañamiento de emergencia", así como las Instrucciones para su cumplimiento, que se acompañan a la presente Orden como Anexo II. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior se podrá utilizar como documento de acompañamiento de emergencia algún documento comercial que contenga, al menos, información idéntica a la prevista en el Modelo 501 aprobado por esta Orden. Este documento podrá ser una copia en soporte papel del formulario de borrador de documento administrativo electrónico.*

<sup>17</sup>Debe precisarse además que el apartado 6 del citado art. 8 fue objeto de nueva redacción por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, pasando a disponer el citado precepto que la solicitud se presentará dentro de los veinte primeros días naturales del mes siguiente al de finalización del trimestre.

Una vez devuelto el ejemplar número 3 de dicho Documento de Acompañamiento, y habiéndose certificado por el destinatario la recepción del producto, el titular del depósito fiscal remitirá una fotocopia del mismo a dicho empresario. Dentro de los 20 primeros días del mes siguiente al de finalización de cada trimestre natural, el empresario ha de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento de salida de los productos una solicitud de devolución ajustada al Modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda (Modelo 506, regulado en el art. 4 de la Orden 3482/2007, de 20 noviembre<sup>18</sup>) y comprensiva de los envíos efectuados al ámbito territorial comunitario no interno, mediante su previa introducción en un depósito fiscal que hu-

<sup>18</sup>Con posterioridad la Orden EHA/3363/2010, de 23 de diciembre, procedió a modificar la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos. A través de la citada Orden se procedió a incorporar las modificaciones introducidas en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria; y, en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, tienen como consecuencia la necesidad de modificar, a su vez, las disposiciones de desarrollo. De este modo se adaptó la Orden EHA/3482/2007 a la vigente regulación, especialmente en todo aquello que hace referencia al cambio de denominación de ciertos operadores, a los procedimientos de circulación intracomunitaria y a las obligaciones derivadas de la misma. Como seguramente se recordará, la sustitución del Documento de Acompañamiento por un Documento Administrativo electrónico provocó la supresión de numerosas obligaciones formales que llevaba aparejada la presentación del documento de circulación en soporte papel. De esta forma, quedaron sin efecto en la circulación intracomunitaria los partes de incidencia, las relaciones de documentos de acompañamiento recibidos en régimen suspensivo, el sistema de alerta previa y el de comunicación previa en relación con el envío de hidrocarburos. La modificación de la citada Orden EHA/3482/2007 alcanza, además, a otros aspectos de la misma, todos

biesen llegado a su destino durante cada trimestre. La oficina gestora ha de resolver el expediente de devolución acordando, en su caso, el pago de las cuotas correspondientes, teniendo en consideración que la operación que origina el derecho a la devolución es la mera recepción de los productos en el Estado de destino.

En relación con la devolución efectuada a través del sistema de envíos garantizados dispone el art. 9 del Real Decreto 1165/1995, cuyos apartados 5 y 7 fueron objeto de una nueva redacción por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, que el empresario ha de comprobar, antes de proceder a la entrega los productos, que el destinatario ha garantizado el pago de los Impuestos Especiales en el Estado de destino. En este caso los productos habrán de circular amparados por el documento simplificado de acompañamiento (Modelo 503) expedido por el empresario que efectúe la entrega. Y, dentro de los 20 primeros días del mes siguiente al de finalización de cada trimestre natural el empresario habrá de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento desde el que se hubiese efec-

tuado la entrega una solicitud ajustada en el presente caso al Modelo 507 comprensiva de las entregas efectuadas por este procedimiento (denominado procedimiento de envíos garantizados) por los que se hubiese satisfecho el impuesto en el ámbito territorial comunitario no interno, durante cada trimestre.

Señala concretamente el art. 9.5 del RIE en su actual redacción que la referida solicitud ha de presentarse dentro de los veinte primeros días del mes siguiente al de finalización del trimestre, debiendo anotarse en ella, por cada operación, los siguientes datos: el número de referencia del documento simplificado de acompañamiento expedido; la fecha de salida; el Estado miembro de destino; el nombre, apellidos o razón social y domicilio del destinatario, así como su Número de Identificación Fiscal a efectos del IVA; la clase y cantidades de productos entregados de cada uno de los Epígrafes de cada Impuesto, expresadas en las unidades de cada Epígrafe, y por los que se solicite la devolución; la fecha de recepción por el destinatario; la fecha y referencia del pago del impuesto en el Estado miembro

*ellos relacionados con las modificaciones reglamentarias. Así, por ejemplo, quedan sin efecto los plazos para la presentación de documentos relativos a la circulación intracomunitaria, creándose nuevas claves para definir nuevas actividades y operadores y modificándose los Modelos 551 y 553. En relación con la presentación de las relaciones de documentos de acompañamiento, la actual redacción del Reglamento solo la exige para los documentos expedidos, con exclusión de los documentos administrativos electrónicos, por lo que se suprime el Modelo 552. En la Orden existen distintas referencias a la presentación electrónica o por vía telemática que deben ser sustituidas por la actualmente vigente, la referencia a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Continuando con la estrategia iniciada hace varios años de conseguir la presentación telemática de toda la documentación relacionada con los Impuestos Especiales, se otorga un nuevo paso creando la obligación de presentar a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los Modelos 518, 519 y 520, de acuerdo con la modificación introducida en los arts. 82 y 83 del Reglamento de los Impuestos Especiales. Por otra parte, la modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobada mediante Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, dispuso que no precisasen de precinta o marcas fiscales los envases de capacidad no superior a 0,5 litros que contengan bebidas derivadas cuya graduación no exceda del 6 % vol. y los envases de hasta 1 decilitro, cualquiera que sea su graduación. Dicha disposición supuso*

*la eliminación de los sellos para recipientes que contengan bebidas derivadas, previstos con la referencia P1 y B1 en el anexo XXIX de la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre. Adicionalmente, y ante el hecho de que las bebidas derivadas de menos de un 15 % de contenido alcohólico, contenidas en envases distintos de los intervalos previstos para las bebidas espirituosas, pueden carecer de precinta ajustada a la capacidad nominal del envase, se dispuso que la precinta a utilizar fuese la inmediata superior. De esta forma, se da contenido al apartado 2 del art. 5. En relación con las marcas fiscales, la modificación reglamentaria anteriormente citada introdujo nuevos mecanismos de entrega de marcas y fijó los límites de cantidad que pueden recibir y tener existencias los receptores, circunstancia que aconsejó modificar el modelo de solicitud para adaptarla a estos nuevos procedimientos. Finalmente, se recogió en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación el régimen de subsanación previsto en el art. 89 del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, efectuándose las modificaciones procedentes en los modelos para permitir la presentación telemática de declaraciones-liquidaciones complementarias y de solicitudes de rectificación de declaraciones-liquidaciones, así como de declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas a que se refiere la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

de destino; y el importe de la devolución que se solicita.

La oficina gestora habrá de resolver el expediente de devolución, acordando en su caso el pago de las cuotas correspondientes y teniendo en consideración que la operación que origina el derecho a la devolución lo constituye el pago o cargo contable del Impuesto en el Estado de destino. Tal y como precisa el apartado siete de este art. 9 del RIE en su vigente redacción, el empresario ha de conservar a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un período de cuatro años, los ejemplares de los documentos simplificados de acompañamiento expedidos, los documentos acreditativos de haberse satisfecho el Impuesto dentro del ámbito territorial interno (por los productos entregados), los ejemplares de los documentos simplificados de acompañamiento devueltos por los destinatarios y los justificantes de haberse satisfecho el Impuesto en el Estado miembro de destino.

Analicemos a continuación el régimen de devolución diseñado en relación con el sistema de ventas a distancia. Dicho régimen se encuentra regulado en el art. 10 del Real Decreto 1165/1995, relativo a aquellos empresarios que envíen o transporten ellos mismos o por su cuenta productos objeto de estos Impuestos por los que ya se hubiese devengado el Impuesto dentro del ámbito territorial interno en el sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. Aquellos empresarios que deseen enviar productos objeto de los citados Impuestos al ámbito territorial comunitario no interno por el procedimiento de ventas a distancia han de solicitar su inscripción como tales en la oficina gestora correspondiente al establecimiento desde el que se efectuasen los envíos. En cada uno de estos establecimientos ha de llevarse una contabilidad de todos los envíos realizados por este procedimiento.

Dentro de los 20 primeros días del mes siguiente al de finalización de cada trimestre natural el empresario ha de presentar en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento una solicitud de devolución ajustada al Modelo 508<sup>19</sup> comprensiva de los envíos efectuados por el pro-

cedimiento de ventas a distancia y por los que se hubiese satisfecho el Impuesto en el ámbito territorial comunitario no interno, durante cada trimestre. La oficina gestora habrá de resolver el expediente de devolución, acordando en su caso el pago de las cuotas correspondientes y teniendo en consideración que la operación que origina en este caso el derecho a la devolución es el pago o cargo contable del impuesto en el Estado de destino. Ha de precisarse no obstante que el RIE dispensa de la obligación de inscribirse en el Registro Territorial a los vendedores a distancia, cuando los productos se envíen al Estado miembro de destino desde una fábrica o depósito Fiscal, no resultando necesario además en este caso la presentación de la solicitud de devolución (Modelo 508), ya que la devolución se efectúa deduciendo las cuotas que resulten a devolver de las que deban ingresarse por el período impositivo en que se ha efectuado el pago del impuesto en el Estado de destino.<sup>20</sup>

Con carácter específico el art. 62 de la LIE reconoce el derecho a la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco en los siguientes supuestos. En primer lugar, con motivo de aquellas operaciones de destrucción de labores del tabaco bajo control de la Administración Tributaria. Y, en segundo término, con ocasión de la devolución de labores del tabaco a fábrica para su reciclado.

¿Qué características presenta el procedimiento que ha de seguirse en estos casos para la aplicación del beneficio de devolución? De entrada el propietario de las labores del tabaco que hubieran de destruirse o que fuesen objeto de devolu-

<sup>19</sup>Véase a este respecto el art. 4 de la Orden 3482/2007, de 20 noviembre.

<sup>20</sup>Dispone además el apartado 7 de este art. 10 en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, que el empresario conservará a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un período de cuatro años, a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución, las facturas, los documentos acreditativos de haberse satisfecho el impuesto dentro del ámbito territorial interno por los productos enviados y los justificantes de haberse satisfecho el impuesto en el Estado de destino.

ción ha de solicitar la aplicación del beneficio a la oficina gestora correspondiente haciendo constar en el escrito los siguientes aspectos: datos identificativos del solicitante y del establecimiento en que se encuentren las labores; clase y cantidad de labores; causa por la que se solicite la destrucción o devolución; datos identificativos del proveedor de las labores con la fecha en que hubiesen sido adquiridos; datos identificativos del depositario autorizado a quien, en su caso, se devuelvan las labores, y datos de la fábrica o depósito fiscal concretos a los que se pretendan enviar. Igualmente debe hacerse constar el procedimiento que se proponga para la destrucción así como el local en que dicha operación pueda efectuarse.

Una vez efectuadas por la oficina gestora las comprobaciones que considere oportunas, aquélla resolverá la solicitud, ya sea autorizando en su caso la devolución de las labores a la fábrica o depósito fiscal señalados en la solicitud o determinando la cuota a devolver.

El destinatario del envío (depositario autorizado) cargará en su contabilidad de existencias las labores entradas en su establecimiento justificando el asiento con el acuerdo de la oficina gestora que autorizó la devolución, haciendo efectivo al solicitante de la devolución el importe de la misma y deduciendo de la cuota correspondiente al período impositivo en que hubiese tenido lugar la entrada de las labores devueltas el importe de las cuotas cuya devolución se hubiese acordado.

Por último, si se hubiese optado por la destrucción de las labores ésta se llevará a cabo una vez que hubiese sido autorizada por la oficina gestora y en presencia de los servicios de inspección.

Tal y como señaló el TJUE en su Sentencia de 27 de enero de 2011, relativa a la recaudación del IVA en la fuente, mediante precintas fiscales, en relación con las labores de tabaco, resulta compatible con la normativa comunitaria una medida de simplificación aplicada en Bélgica a las labores de tabaco consistente en la recaudación del IVA en la fuente, junto con el Impuesto Espe-

cial, en lugar de proceder a la aplicación del impuesto en cada fase del proceso de comercialización. Y, en opinión del Tribunal, no es obstáculo a lo anterior el hecho de que los intermediarios no puedan solicitar la devolución del impuesto soportado en caso de impago por el proveedor final, ya que desde un punto de vista estrictamente jurídico los intermediarios no soportan ningún IVA ni lo abonan, a pesar de que el Impuesto esté incorporado económicamente al precio abonado.

#### VII. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS NORMAS PARTICULARES DE GESTIÓN APLICABLES

Los aspectos más significativos de la gestión de este Impuesto Especial se encuentran recogidos por la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, concretándose su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 1199/1999, de 9 de julio, encargado de regular adicionalmente el estatuto concesional de la red de expendedurías de tabaco y timbre.

Cabe hablar pues de una liberalización del mercado del tabaco, si bien con determinadas limitaciones que se hallan recogidas en la propia Ley. En consecuencia se declaran extinguidos, tanto en el territorio peninsular como en las islas Baleares, así como en Ceuta y Melilla, el monopolio de fabricación y el de importación y de comercialización al por mayor de labores del tabaco no comunitarias. Ahora bien la propia Ley se encarga de precisar que no podrán desarrollar estas actividades quienes se encuentren incurso o incurran en alguna de las siguientes situaciones, a las que se refiere el art. 1 de la citada Ley 13/1998, de 4 de mayo.

En primer lugar, estar declarado en quiebra o suspensión de pagos en España o en su país de origen, o incurso en un procedimiento de apremio como deudor de cualquier Administración Pública. En segundo término, haber sido condenado o sancionado mediante sentencia firme o resolución administrativa de igual carácter por delito o infracción administrativa o de contrabando, o por delito contra la Hacienda Pública.

Igualmente se encuentran imposibilitados para desarrollar este conjunto de actividades quienes resulten ser titulares de una expendedoría de tabaco y timbre o de una autorización de punto de venta con recargo. Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley, y siguiendo además la propia jurisprudencia comunitaria (representada básicamente por la Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 1995 (As. C-387/93, Banchemo), se mantiene el monopolio del comercio al por menor de labores del tabaco a favor del Estado a través de la Red de Expendedurías de Tabaco y Timbre.

Establece el art. 3 de la Ley 13/1998 que los mayoristas sólo podrán suministrar tabaco elaborado a los expendedores de tabaco y timbre, no pudiendo remunerar a éstos más que con la retribución establecida por la citada Ley, tal y como precisa además su art. 4.7. Refiriéndose asimismo a los expendedores dispone la citada Ley 13/1998 un conjunto de obligaciones formales en su art. 4, precisando a tal efecto que los mismos han de ser personas físicas, nacionales de cualquiera de los Estados de la UE. Estos sujetos adquieren la condición de cesionarios del Estado, no pudiendo incurrir o estar incurso en ninguna de las situaciones a las que nos hemos referido anteriormente, y no pudiendo tampoco ser titulares de otra expendedoría o de un punto de venta con recargo. Finalmente, no pueden tener vinculación profesional o laboral alguna con cualquiera de los importadores, fabricantes o mayoristas del mercado del tabaco.

En este sentido, y dada la existencia en nuestro sistema tributario de una norma específica reguladora de los distintos aspectos relativos a la fabricación, importación y comercialización de las labores del tabaco (ya sea al por mayor o al por menor) señala el art. 63 de la LIE que "La recepción de labores del tabaco procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad quedará restringida a los depositarios autorizados (es decir, titulares de fábricas o depósitos fiscales de labores del tabaco), operadores registrados, operadores no registrados, receptores autorizados o destinatarios en el sistema de ventas a distancia que reúnan, en todos los casos, las condiciones

previstas en la normativa vigente en materia de distribución". Determina así el citado precepto ciertas características del tráfico comunitario, el cual habrá de realizarse en torno a los sujetos determinados en el art. 8 de la LIE, objeto de nueva redacción por la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

En efecto, tal y como se señala en el vigente apartado primero del citado precepto, a los efectos de lo dispuesto en la Ley 38/1992 tienen la consideración de obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias. Al amparo de lo dispuesto en el vigente apartado tercero de dicho precepto, son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales a que se refiere el apartado 28 del art. 4 de la Ley. Y, de conformidad con lo establecido en el actual apartado noveno de este art. 8 de la LIE, los expedidores registrados están obligados al pago de la deuda tributaria en relación con aquellos productos expedidos en régimen suspensivo que no hubiesen sido recibidos por el destinatario. Dicha responsabilidad cesará una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

Mediante Sentencia de 11 de mayo de 2011 declaró el Tribunal Supremo (TS) que la Administración tributaria española puede exigir el Impuesto Especial sobre labores del tabaco e IVA en relación a un cargamento de cigarrillos con destino a Oporto pero descargado en España, al existir una sentencia de un Tribunal alemán con eficacia interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar. De este modo el Alto Tribunal vino a revocar la sentencia que declaró prescrito el derecho a liquidar el Impuesto Especial sobre labores del tabaco e IVA desde la fecha en la que el cargamento de cigarrillos litigioso entró en la Unión Europea por la Aduana de Lindau y que, con destino a Oporto, fue descargado en España. Tal y como se encargó de precisar el TS la prescripción no se produjo de acuerdo con la normativa aplicable, que no era el derecho interno como apreció la sentencia recurrida, sino el Convenio TIR y el Derecho de la Unión Europea. Y, partiendo de esa premisa, el TS declaró la com-

petencia de la Administración española para exigir el pago del Impuesto a la afectada (la Asociación del Transporte Internacional por Carretera), al no haber transcurrido el plazo de un año desde la fecha en que las autoridades españolas fueron informadas de una sentencia de un Tribunal alemán -relativa a una infracción en materia de transporte internacional por carretera cometida por la citada Asociación-, hasta que se notificó la liquidación a la misma, en atención a la eficacia interruptiva del cómputo del plazo de prescripción que tuvo el proceso alemán.

### VIII. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE EN CANARIAS, CEUTA Y MELILLA

Este Impuesto Especial no resulta exigible ni en las islas Canarias ni en el territorio de las ciudades de Ceuta y Melilla, si bien en estas dos últimas se ha de matizar que resultó exigible hasta el 31 de diciembre de 1996. Así las cosas, con efectos desde el 1 de enero de 1997 el Impuesto adquirió en ambos territorios la consideración de gravamen complementario en el marco del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, tributo este último de carácter municipal y cuyos tipos impositivos quedaban fijados en las Ordenanzas de ambas ciudades.

A results de lo anterior, y a los efectos del Impuesto, la salida de labores del tabaco desde la península e islas Baleares con destino al archipiélago canario, a Ceuta o a Melilla, adquiere la consideración técnica de exportación, ultimándose en su caso el régimen suspensivo o, en caso contrario, originándose el derecho a la devolución de las cuotas previamente soportadas. Igualmente la introducción en la Península e islas Baleares de labores del tabaco procedentes del archipiélago canario o de las ciudades de Ceuta y Melilla constituye una importación, devengándose de este modo el Impuesto Especial salvo en el supuesto de que las labores se introdujesen desde la aduana de entrada en una fábrica o un depósito fiscal sitos en la península e islas Baleares, en cuyo caso quedarían vinculados al régimen suspensivo.

### IX. RÉGIMEN DE CONTABILIDAD REGLAMENTARIA

A tenor de lo establecido por el art. 126 del RIE, en las fábricas de labores del tabaco se han de llevar los siguientes libros. En primer lugar, el libro de tabaco en rama, siendo el tipo de asiento que deba efectuarse en el mismo el siguiente: en el cargo se habrá de anotar la fecha de entrada, el peso neto del tabaco a un grado de humedad uniforme del 14%; y en la data habrá de hacerse constar la fecha, el peso neto de la hebra y las clases y marcas de labores del tabaco a cuya fabricación vayan a ser destinados.

En segundo término, dentro de los libros de labores del tabaco han de llevarse unas cuentas separadas para cada uno de los distintos tipos, clases y marcas de labores del tabaco que se vayan a elaborar. El asiento que deba practicarse en estos libros será el siguiente: en el cargo, una anotación del tabaco que se vaya a destinar al proceso de elaboración, con expresión de la fecha y peso neto del mismo; y en la data, las labores del tabaco elaboradas, haciéndose constar la fecha, el peso neto y el número de unidades de labores de tabaco obtenidas. Téngase presente que, en el caso de los cigarrillos, éstos han de expresarse en millares de unidades, mientras que los cigarros puros y los cigarritos se harán constar en unidades y la picadura y las demás labores del tabaco en unidades de envase acondicionados para su venta al público según peso neto obtenido.

Por último, dentro del libro de almacén han de hacerse constar tantas cuentas como labores del tabaco se fabriquen, estableciéndose la distinción según tipos, clases y marcas. En relación con aquellos asientos que deban de practicarse en este libro, se ha de señalar que en el cargo se anotarán las labores del tabaco entradas en el almacén, con expresión de la fecha de entrada y cantidad, en las unidades utilizadas en la data del libro de labores del tabaco; y, en la data, se anotarán las labores salidas del almacén, haciéndose constar la fecha de salida, la cantidad en las mismas unidades que en el cargo, el documento que acompañó la circulación del producto, el destinatario y la localidad.

Dispone a este respecto el art. 26 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, que aquellos cigarrillos que circulen fuera del régimen suspensivo con un destino dentro del ámbito territorial interno que no sea una planta envasadora independiente han de hallarse contenidos en envases provistos de una precinta de circulación u otra marca fiscal, si bien no precisan ir provistos de precinta o marca fiscal los envases de capacidad no superior a 0,5 litros que contengan bebidas derivadas cuya graduación no exceda de 6 por 100 vol. y los envases de hasta 1 decilitro, cualquiera que sea su graduación. Cuando se trate de cigarrillos, las precintas se incorporarán en el empaque que constituya unidad de venta para el consumidor de forma que sean siempre visibles y no puedan ser desprendidas antes de que el mismo haga uso de la labor, situándose por debajo de la envoltura transparente o translúcida que, en su caso, rodee el empaque. Parece claro por tanto que la finalidad de esta medida no es otra que evitar la introducción irregular de cigarrillos. Estas precintas deben estar adheridas, tanto a los cigarrillos fabricados en el ámbito territorial interno como a los importados y los introducidos en dicho ámbito desde el ámbito territorial comunitario no interno.

Reglamentariamente se regula además el procedimiento que ha de seguirse para la colocación de las precintas, ya sea en un establecimiento sito en España, en uno ubicado en otro Estado miembro, en un país tercero o en la propia aduana de importación. Las precintas se han de incorporar en el empaque que constituya la unidad de venta para el consumidor, de manera que no puedan ser desprendidas sin que el mismo haga uso de su labor. De este modo las precintas se sitúan por debajo de la envoltura transparente o translúcida que rodea el empaque.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar además que las precintas, con las garantías necesarias, puedan ser sustituidas por otro tipo de marcas. El suministro de precintas a las oficinas gestoras ha de efectuarse a través del centro gestor, previa petición de las mismas, y teniendo a su cargo dichas oficinas cuanto se relacione

con los pedidos, entrega y custodia. Los fabricantes y titulares de depósitos fiscales y de depósitos de recepción han de formular los oportunos pedidos de precintas mediante escrito sujeto al modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, a la oficina gestora en que se halle registrado el establecimiento donde vayan a colocarse. Dicha oficina, si procediese, autorizaría la entrega de las precintas pedidas, lo que se ha de realizar bajo recibo, anotando su cantidad y numeración.

Las marcas fiscales han de ser adheridas a los recipientes o envases por parte de quienes las hubiesen recibido de la oficina gestora, salvo que se adhieran en origen, fuera del ámbito territorial interno, o que se remitan para ser adheridas en una planta embotelladora independiente.

Ahora bien, en el supuesto de que se pretendiese exportar o enviar a otros Estados miembros de la UE empaques que contengan cigarrillos provistos de las correspondientes marcas fiscales resultaría imprescindible, si se quiere que dichas operaciones sean debidamente autorizadas así como para que el régimen suspensivo se considere ultimado, que las referidas marcas fiscales se inutilicen o destruyan bajo control de la Administración Tributaria. Así se encarga de precisarlo el art. 26.15 del RIE en su actual redacción otorgada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero.

Por su parte el vigente art. 26.16 del RIE termina disponiendo que la circulación en régimen suspensivo de cigarrillos que lleven adheridas marcas fiscales entre fábricas y depósitos fiscales, o entre establecimientos de un solo tipo de los precedentes situados en el ámbito territorial interno, no podrá realizarse sin que el establecimiento de destino cuente con garantía suficiente para amparar las marcas fiscales recibidas, tal como se establece en el apartado 6.b) del citado precepto, siendo el centro gestor el encargado de desarrollar el procedimiento y las normas de control que resulten aplicables a estos casos. Y ello será igualmente aplicable a los supuestos de recepción, en fábricas o depósitos fiscales ubicados en el ámbito territorial interno, de recipientes

o envases que contengan cigarrillos, con las marcas fiscales adheridas procedentes del ámbito territorial comunitario no interno o de aduanas de importación tras su despacho a libre práctica.

#### **X. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES APLICABLES**

Finalmente se ha de tener presente que, de conformidad con lo dispuesto por el art. 19 de la Ley 38/1992, la tenencia, para fines de carácter comercial, de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, en el supuesto de que tal requisito fuese exigible reglamentariamente, resulta sancionada con multa de 601'01 a 12.020'24. El apartado quinto de dicho precepto fue objeto de una nueva redacción por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, señalándose en la actualidad que la circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación sin ir acompañados por los documentos que reglamentariamente se establezcan y, en su caso, sin el ARC en la circulación intracomunitaria dentro del ámbito territorial interno, cuando no constituya infracción tributaria grave, resulta sancionable, en concepto de infracción tributaria leve, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 euros.

En este sentido, dado un supuesto de circulación intracomunitaria sin haberse justificado la correcta utilización de los procedimientos de circulación intracomunitaria legalmente previstos afirmó el TEAC mediante Resolución de 27 de marzo de 2012 que procede la obligación de pago por parte de la empresa comercializadora.

