

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre, BOE de 19 de enero)¹

EXPOSICION DE MOTIVOS

1 Necesidad de la norma

La configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior, establecida en el Acta Unica Europea, implica la libertad, entre otras, de la circulación de mercancías sin que se sometan a controles como consecuencia del cruce de las fronteras interiores, haciendo necesaria una profunda modificación de la imposición indirecta que venía respondiendo, en lo que a la circulación intracomunitaria se refiere, a un modelo basado precisamente en la realización de ajustes fiscales en las fronteras.

Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la Imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitaria, energética, de transportes, de medio ambiente, etc.

Esta adaptación de la imposición indirecta a la nueva configuración de la Comunidad como un espacio sin fronteras debe producirse de una forma armonizada para todos los Estados miembros, con el fin de que no se produzcan distorsiones a la competencia, se controlen sus efectos sobre otras políticas comunitarias y se haga posible que los impuestos se recauden por los Estados donde se produzca el consumo.

Como consecuencia de todo lo anterior se ha aprobado un conjunto de Directivas que junto con las preexistentes 72/464/CEE y 79/32/CEE, debidamente modificadas constituyen el marco definitivo de la imposición por Impuestos Especiales a nivel comunitario. En concreto, tales disposiciones son las siguientes: - 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.

- Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.

- Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.
- Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
- Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
- Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, que modifica las directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.
- Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.

Las profundas modificaciones que las mencionadas directivas implican respecto de la Ley 45/1.985, de 23 de diciembre, hacen aconsejable promulgar una nueva ley reguladora de esta parte de la imposición indirecta que, adaptada a la nueva normativa comunitaria, respete en lo posible la estructura actual e introduzca todas las mejoras que la experiencia ha puesto de manifiesto, con el fin de que la gestión de estos impuestos produzca los menores costes indirectos posibles a los sectores afectados, al tiempo que asegure la eficacia de su gestión.

2 El ámbito de aplicación.

La presente Ley regula el conjunto de los impuestos especiales constituido, por un lado y de acuerdo con las disposiciones comunitarias armonizadoras, por los impuestos especiales de fabricación que gravan el consumo de los hidrocarburos, del alcohol y de las bebidas alcohólicas y de las labores del tabaco y, por otro, por un nuevo impuesto especial que se exigirá con ocasión de la matriculación de vehículos. Los citados impuestos especiales de fabricación deben establecerse obligatoriamente a nivel comunitario, sin que ello impida la introducción de otros gravámenes sobre determinadas prestaciones de servicios, siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y no den lugar, en el comercio intracomunitario, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Al igual que en otros Estados miembros, se ha considerado adecuado establecer un impuesto sobre vehículos que, satisfaciendo las condiciones exigidas a nivel

comunitario, compense la pérdida de recaudación que lleva consigo la desaparición del tipo impositivo incrementado en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los costes sociales que su utilización comporta en materia de sanidad, circulación viaria, infraestructuras y medio ambiente.

Por lo que se refiere al ámbito territorial de aplicación de la Ley, se ha mantenido el existente con anterioridad a su entrada en vigor para cada uno de los impuestos especiales. Con respecto a los impuestos especiales de fabricación, la exclusión del ámbito fiscal y aduanero comunitario de Ceuta y Melilla, así como la imposibilidad de mantener a las islas Canarias dentro de dicho ámbito, con tipos diferenciados respecto a los de la península e islas Baleares, no permiten la integración de las operaciones realizadas desde o con destino a estos territorios en el sistema de circulación intracomunitario, por lo que la aplicación de la Ley en Canarias, Ceuta y Melilla se realiza sin el carácter de norma armonizada a las directivas comunitarias, lo que a su vez exige una regulación especial de las operaciones realizadas entre estos territorios por un lado y la península e islas Baleares, o el resto de los Estados miembros, por otro.

3 Los Impuestos Especiales de Fabricación.

Los impuestos especiales de fabricación se configuran como impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando, en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario. Para la concreción de este ámbito objetivo se utilizan las referencias a la nomenclatura combinada que, de acuerdo con la directiva marco, deben corresponder al texto de dicha nomenclatura en vigor el día 1 de enero de 1.993.

Los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos; la existencia de este régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo. Igualmente se hace posible la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo con destino a ciertos operadores con el fin de extender al máximo la libertad de adquisición en otros Estados comunitarios. Con el mismo fin, se permite la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya satisfecho el impuesto en un Estado miembro, gravándose en el Estado de destino y autorizándose la devolución en el de expedición. El devengo del impuesto se producirá al ultimarse el régimen suspensivo, dentro del ámbito territorial interno de aplicación, o con ocasión de la recepción de los productos con el impuesto pagado en otro Estado. La circulación y tenencia fuera de estos circuitos sin que se acredite haberse satisfecho los impuestos en España, a

excepción de los productos que los particulares destinen para su consumo, constituirá infracción tributaria.

La repercusión obligatoria del impuesto por parte de los sujetos pasivos produce el efecto deseado de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor. Con este fin, se dispone igualmente la devolución de los impuestos en determinados supuestos en que no se produce tal consumo, como ocurre con ocasión de la exportación o de la expedición de los productos a otro Estado miembro de la C.E.E., así como, para alguno de los impuestos, cuando los productos se devuelven a fábrica o depósito fiscal o se destruyen bajo control de la Administración tributaria. Con el fin de agilizar los procedimientos de devolución, se autoriza la práctica de liquidaciones provisionales, sin necesidad de esperar a que los hechos declarados por los solicitantes sean comprobados mediante actuaciones inspectoras.

4 La Imposición sobre las Bebidas Alcohólicas.

Las directivas armonizadoras han obligado a introducir dos nuevos impuestos especiales: el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y el Impuesto sobre Productos Intermedios. Por lo que se refiere al primero, se establece, sin embargo, un tipo impositivo cero sin hacer distinciones entre los vinos y las demás bebidas fermentadas ni, dentro de cada una de estas categorías, entre espumosas y tranquilas, con lo cual el establecimiento del tributo es meramente instrumental con objeto de posibilitar la utilización por los productores de vino y demás bebidas fermentadas del sistema intracomunitario de circulación.

Los productos intermedios tributaban, antes de la entrada en vigor de esta Ley, por el alcohol añadido que contenían. Con el nuevo impuesto armonizado, la base estará constituida por el volumen de producto acabado, sin diferenciación en función de su contenido alcohólico, ni de la proporción que contienen de alcoholes obtenidos por destilación o por fermentación.

En el Impuesto sobre la Cerveza se introduce un nuevo epígrafe, con un tipo sensiblemente reducido, que comprende la cerveza con un bajo contenido en alcohol.

En relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines.

El texto legal incorpora las exenciones correspondientes a las bebidas alcohólicas importadas por los viajeros procedentes de países terceros, así como de las que son objeto de pequeños envíos sin carácter comercial, tal como se aprobaron a

nivel comunitario mediante las directivas del Consejo 69/169/CEE, de 28 de mayo de 1.969 y 78/1035/CEE, de 19 de diciembre de 1.978.

5 El Impuesto sobre Hidrocarburos.

La adaptación del Impuesto sobre Hidrocarburos a las directivas comunitarias armonizadoras ha obligado a ampliar de forma importante el ámbito objetivo del impuesto, pero ello no implica que, en un orden práctico, vayan a gravarse consumos de productos que hoy no lo están; la estructuración jurídica del impuesto permite la desgravación, bien por exención o mediante devolución, de los productos que no se utilicen como carburante o combustible. Por otra parte, el número de beneficios fiscales se ha ampliado en forma notable con respecto a los reconocidos en la anterior Ley, como ocurre, por ejemplo, con los productos utilizados como lubricantes, el avituallamiento de los buques que realizan navegación de cabotaje, los combustibles empleados en la generación de electricidad o en la tracción de ferrocarriles, etc.

6 El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

El texto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco presenta pocas modificaciones con respecto al contenido en la Ley que se deroga. Se ha reducido el número de labores objeto del impuesto al extraer de su ámbito el rapé y el tabaco para mascar y, por lo que se refiere al tabaco para fumar, se somete a un tipo diferenciado la picadura para liar. La tributación de los cigarrillos se irá ajustando al porcentaje mínimo establecido a nivel comunitario, en un periodo de dos años a partir de la entrada en vigor de esta Ley y los cigarros y cigarrillos constituidos exclusivamente por tabaco natural disfrutarán de un tipo reducido durante un periodo de seis años.

Por otra parte, se han establecido nuevos supuestos de exención y devolución del impuesto, como los relativos a la desnaturalización o a la destrucción de las labores bajo control de la Administración tributaria y se han incorporado al texto las franquicias fiscales aprobadas por las Directivas del Consejo 69/169/CEE y 78/1035/CEE, en relación con las labores del tabaco importadas por los viajeros procedentes de países terceros y los pequeños envíos sin carácter comercial.

7 Impuesto Especial sobre determinados medios de Transporte La creación

de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado, no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales.

Surge así el Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, cuya característica esencial es la simplicidad de gestión, al estar ligada su autoliquidación con la primera matriculación de los medios de transporte en España, sean fabricados o importados, nuevos o usados y la determinación de su base imponible con las técnicas de valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, "inter vivos" y "mortis causa".

La principal diferencia con la situación actual, a la hora de configurar la estructura del impuesto, radica en la consideración de las situaciones empresariales en que anteriormente era posible deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en otro sentido, en la supresión del beneficio de que gozaban los vehículos tipo "jeep", como consecuencia de la radical alteración experimentada en su uso, claramente decantado hacia el de vehículos de turismo con afectación intensa del medio ambiente, si bien se prevé un período transitorio para permitir la progresiva adaptación a la nueva situación que la Ley establece.

El impuesto será de aplicación en toda España, aunque para facilitar los ajustes necesarios en las figuras tributarias específicas existentes en Canarias, Ceuta y Melilla, se atribuye a dicha Comunidad Autónoma y ciudades el rendimiento derivado de este impuesto en su ámbito territorial.

8 Disposiciones transitorias.

La disposición transitoria primera incorpora al texto la excepción admitida a nivel comunitario con respecto a la exención que se concede, hasta el 30 de junio de 1.999, a las adquisiciones efectuadas en las tiendas libres de impuestos, con ocasión de viajes intracomunitarios.

La disposición transitoria segunda viene a hacer posible la vinculación al régimen suspensivo de los productos que son objeto de los impuestos especiales según lo establecido en esta Ley, aunque se hubiesen fabricado o importado con anterioridad a la entrada en vigor de la misma.

Las disposiciones transitorias tercera y cuarta se refieren a determinadas cuestiones que pueden presentarse en cualquiera de los impuestos especiales, en relación con la aplicación de los supuestos de exención y devolución. Por lo que

se refiere a los productos adquiridos sin pago del impuesto o con derecho a la devolución, según la normativa que se deroga, podrán consumirse con o sin liquidación del impuesto, según que el destino a dar a los productos haya dejado de ser o continúe siendo motivo de la aplicación de la exención o devolución, o puedan detentarse en régimen suspensivo de conformidad con la presente Ley.

Con el fin de hacer posible la aplicación inmediata de las exenciones establecidas en la Ley, se establece un procedimiento simplificado válido durante los seis primeros meses de su vigencia, que incluye la utilización de las autorizaciones concedidas de acuerdo con la Ley anterior, cuando se trate de supuestos que también entonces originaban el derecho a la recepción sin pago del impuesto.

Las disposiciones en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas contenidas en la disposición transitoria quinta, atienden a las consecuencias que entraña el paso de una única categoría de alcohol desnaturalizado en la normativa anterior a la distinción que realiza la presente Ley entre alcohol total o parcialmente desnaturalizado, así como a la inclusión de tales alcoholes en el ámbito objetivo del impuesto, convirtiendo las operaciones que antes se consideraban como no sujetas en exentas.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Hidrocarburos, la disposición transitoria sexta contempla la problemática que representa la desaparición de los gasóleos B y C como categorías fiscales y su sustitución por la aplicación de un tipo reducido al gasóleo que, incorporando los reglamentarios trazadores y marcadores, se utilice en los fines que se determinan. Por otra parte, se establece un procedimiento simplificado para la aplicación de los beneficios de exención y devolución a los avituallamientos de buques y aeronaves reconocidos en la Ley y se retrasa, hasta el 1 de julio de 1.993, la obligación de añadir trazadores y marcadores a determinados productos, como requisito necesario para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en razón de su destino.

La disposición transitoria séptima, relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, establece las normas necesarias para el ajuste de este nuevo impuesto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, valida las homologaciones que para determinados vehículos hubieran tenido lugar antes del 1 de enero de 1993, y fija un período transitorio para la aplicación paulatina del impuesto de los vehículos tipo jeep.

9 Disposiciones derogatorias y finales.

Además de establecer la cláusula derogatoria general, se deroga expresamente la Ley 45/1985, de 23 de diciembre. Para facilitar la entrada en vigor de la nueva Ley, se mantiene la vigencia de las normas reglamentarias hoy existentes, en tanto no sean contrarias a aquélla o a las normas de la Comunidad Económica Europea, hasta que se produzca su sustitución.

La entrada en vigor de la Ley se fija para el 1 de enero de 1.993, tal como establecen las directivas comunitarias armonizadoras.

Finalmente, se encomienda a las sucesivas leyes de presupuestos la misión de mantener ajustado el texto de la Ley a las directivas comunitarias que componen el marco armonizador y, en concreto, la correspondencia entre las magnitudes monetarias expresadas en pesetas y en Ecus, como consecuencia de las variaciones del tipo de cambio y la adecuación de las referencias a la nomenclatura combinada, garantizando la perfecta correlación con los códigos que figuran en las directivas armonizadoras referidos a la versión de dicha nomenclatura en la fecha del 1 de enero de 1.993; por otra parte, se establece que las leyes de presupuestos puedan, igualmente, modificar la estructura de las tarifas, los tipos impositivos, los supuestos de no sujeción y de exención y la cuantía de las sanciones. Con todo ello se cumple la condición exigida en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución.

Se incluyen por último en el texto legal, a través de la disposición adicional segunda y de la disposición derogatoria segunda, las previsiones normativas que permitan dar respuesta a las necesidades derivadas de la operativa de los procesos de enajenación de acciones representativas de la participación de las Administraciones y entes públicos en el capital social de sociedades mercantiles.

TÍTULO PRELIMINAR

Artículo 1. Naturaleza de los impuestos especiales.

1. Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de esta Ley.

2. Tienen la consideración de impuestos especiales, los impuestos especiales de fabricación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

TÍTULO I

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Capítulo I Disposiciones comunes

Artículo 2. Los impuestos especiales de fabricación.

Tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación: **1.** Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas: a) El Impuesto sobre la Cerveza.

b) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.

c) El Impuesto sobre Productos Intermedios.

d) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

2. El Impuesto sobre Hidrocarburos **3.** El Impuesto sobre las Labores del Tabaco y

4. El Impuesto sobre la Electricidad.

Artículo 3. Ambito territorial interno.

1. Los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias y el Impuesto sobre la Electricidad será exigible en las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en Convenios y Tratados Internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio.

Artículo 4. Conceptos y definiciones.

A efectos de este título, se entenderá por: 1. "Ambito territorial comunitario". El constituido por el territorio de la Comunidad tal como se define, para cada Estado miembro, en el artículo 227 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, exceptuando los territorios nacionales siguientes: - En la República Federal de Alemania: la isla de Helgoland y el territorio de Büsingen.

- En la República Italiana: Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano.

- En el Reino de España: los excluidos de su ámbito territorial interno de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de esta Ley.

Además, se considerarán incluidos dentro del ámbito territorial comunitario: - El Principado de Mónaco.

- Jungholz y Mittelberg (Kleines Walsertal).

- La isla de Man, y - San Marino.

2. "Autoconsumo". El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo.

3. "Aviación privada de recreo". La realizada mediante la utilización de una aeronave, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

4. "Códigos NC". Los códigos de la nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) número 2.658/87, de 23 de julio de 1.987. Para la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos especiales de fabricación, serán de aplicación, con carácter general, los criterios establecidos para la clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada y, en particular, las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada, las notas de sección y de capítulo de dicha nomenclatura, las notas explicativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera, los criterios de clasificación adoptados por dicho Consejo

y las notas explicativas de la nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas.

5. "Depositorio autorizado". La persona titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

6. "Depósito de recepción". El establecimiento del que es titular un operador registrado donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden recibirse habitualmente, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otros Estados miembros.

7. "Depósito fiscal". El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

8. "Exportación". La salida del ámbito territorial interno con destino fuera del ámbito territorial comunitario.

No obstante, no se considerará exportación la salida del ámbito territorial comunitario de los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito.

9. "Fábrica". El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

10. "Fabricación". La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación tal como se define en el apartado 23 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.

11. "Importación". La entrada en el ámbito territorial comunitario. No obstante, no se considerará importación la entrada de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mientras mantengan el estatuto aduanero de mercancías en depósito temporal, ni cuando la entrada se realice con vinculación a los regímenes aduaneros suspensivos, en cuyo caso no se considerará realizada la importación hasta el momento de la ultimación de dichos regímenes.

12. "Navegación marítima o aérea internacional". La realizada partiendo del ámbito territorial interno y que concluya fuera del mismo o viceversa.

Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de cuarenta y ocho horas.

13. "Navegación privada de recreo". La realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona

que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

14. "Operador no registrado". La persona autorizada, a título ocasional, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro.

15. "Operador registrado". El titular de un depósito de recepción.

16. "Productos de avituallamiento". Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico.

17. "Productos objeto de los impuestos especiales de fabricación". Los productos incluidos en el ámbito objetivo de cada uno de dichos impuestos.

18. "Provisiones de a bordo". Los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y los pasajeros.

19. "Receptor autorizado". La persona autorizada, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedente de otro Estado miembro en el que ya se ha producido el devengo del impuesto.

20. "Régimen suspensivo". Régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto.

21. "Regímenes aduaneros suspensivos". Los regímenes de tránsito externo, depósito aduanero, perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, transformación bajo control aduanero e importación temporal.

Se considerará que, a los efectos de esta Ley, se encuentran en una situación asimilada a la vinculación a un régimen aduanero suspensivo los bienes objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación cuando sean enviados, con procedencia en el ámbito territorial interno y destino en un Estado Miembro de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) o viceversa, al amparo del régimen de Tránsito Comunitario Interno.

22. "Representante fiscal". La persona designada por un depositario autorizado o por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecidos en otro Estado miembro de la Comunidad y autorizada por la Administración tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar, bien de los destinatarios establecidos en España que no tengan la condición de depositarios autorizados, o, bien del vendedor a distancia, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el depositario autorizado o vendedor que representa.

23. "Transformación". Proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido. También se considera transformación la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado. En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores.

24. "Ventas a distancia". Sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, con destino a cualquier persona domiciliada en otro Estado miembro, con las restricciones que se establecen en el artículo 63, siempre que tales productos sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 5. Hecho imponible.

1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación respecto de los productos que se encuentran en el ámbito territorial interno de cada uno de los impuestos.
3. Lo establecido en los apartados anteriores se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 23, 40 y 64 de esta Ley.

Artículo 6. Supuestos de no sujeción.

No están sujetas en concepto de fabricación o importación: **1.** Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

2. Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho.

Artículo 7. Devengo.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37, 40 y 64, el impuesto se devengará: **1.** En los supuestos de fabricación y, en su caso, de importación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de

fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen: a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación.

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, la importación se efectuará en régimen suspensivo.

3. En los supuestos de importaciones vinculadas a los regímenes aduaneros suspensivos, en el momento de la ultimación de dichos regímenes dentro del ámbito territorial interno, salvo que los productos se vinculen a otro de estos regímenes, se introduzcan en zonas o depósitos francos, o se reexporten fuera del territorio aduanero de la Comunidad.

4. En los supuestos de introducciones en zonas y depósitos francos reguladas por la normativa aduanera comunitaria, en el momento de la salida de dichas áreas con destino al resto del territorio aduanero comunitario comprendido en el ámbito territorial interno o en el momento del autoconsumo en dichos depósitos y zonas, todo ello sin perjuicio de lo establecido en la letra a) del apartado 1 de este artículo.

5. En los supuestos de expediciones con destino a un operador registrado, en el momento de la entrada de los productos en el depósito de recepción.

6. En los supuestos de expediciones con destino a un operador no registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

7. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

8. En los supuestos de ventas a distancia, en el momento de la entrega de los productos al destinatario.

9. En los supuestos de expediciones con destino a un receptor autorizado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

10. No obstante lo establecido en el apartado 1 de este artículo, cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida.

Artículo 8. Sujetos pasivos y responsables.

1. Tendrán la condición de sujetos pasivos en calidad de contribuyentes: a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

b) Las personas obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación, o de la salida de una zona franca o depósito franco de productos introducidos en ellos de acuerdo con la normativa aduanera.

c) Los operadores registrados en relación con el impuesto devengado a la entrada de los productos en los depósitos de recepción de los que aquellos sean titulares.

d) Los operadores no registrados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos por aquéllos.

e) Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.

2. Tendrán la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales a que se refiere el apartado 22 del artículo 4 de esta Ley.

3. Los depositarios autorizados estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario. A tal efecto prestarán una garantía en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente, con validez en toda la Comunidad Económica Europea. Asimismo, los depositarios autorizados de otros Estados miembros que presten en ellos la correspondiente garantía, estarán obligados al pago en España de la deuda tributaria correspondiente a las irregularidades en la circulación intracomunitaria que se produzcan en el ámbito territorial interno respecto de los bienes expedidos por aquéllos.

Cuando el depositario autorizado y el transportista hubiesen acordado compartir la responsabilidad a que se refiere este apartado, la Administración tributaria podrá dirigirse contra dicho transportista a título de responsable solidario. La responsabilidad cesará una vez que se pruebe, principalmente mediante el documento de acompañamiento, que se ha ultimado el régimen suspensivo de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 y, en particular, que el destinatario se ha hecho cargo de los productos.

4. En los supuestos de importaciones, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia.

5. En los supuestos de irregularidades a que se refiere el artículo 17 de esta Ley, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas obligadas a garantizarlo según la modalidad de circulación intracomunitaria en que se hayan producido las irregularidades.

6. En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios.

7. Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España.

Artículo 9. Exenciones.

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 21, 23, 42, 51, 61 y 64 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen: a) A ser entregados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.

b) A organizaciones internacionales reconocidas como tales en España y a los miembros de dichas organizaciones, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichas organizaciones o en los acuerdos de sede.

c) A las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte y a las fuerzas armadas a que se refiere el artículo 1 de la Decisión 90/6407/CEE para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas.

d) Al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Al avituallamiento de los buques siguientes excluidos, en todo caso, los que realicen navegación privada de recreo: 1º. Los que realicen navegación marítima internacional.

2º. Los afectos al salvamento o la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo, cuando la duración de su navegación, sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas.

f) Al avituallamiento de aeronaves que realicen navegación aérea internacional distinta de la aviación privada de recreo.

2. Reglamentariamente podrá establecerse que las exenciones a que se refiere el apartado anterior se concedan mediante la devolución de los impuestos previamente satisfechos, así como que la cuota a devolver se determine como un porcentaje del precio de adquisición, en función de los valores alcanzados por tales cuotas y precios en períodos anteriores.

Artículo 10. Devoluciones.

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 9, 17, 22, 23, 40, 43, 52, 62 y 64 de esta Ley, tendrán derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan: a) Los exportadores de productos objeto de estos impuestos, o de otros productos que, aún no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.

b) Los exportadores de productos que no sean objeto de estos impuestos ni los contengan, pero en los que se hubieran consumido para su producción, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente, mediante repercusión o incorporadas en los precios de los productos empleados, correspondientes a los productos exportados. En ningún caso originarán derecho a devolución los productos empleados como combustibles o carburantes.

c) Los empresarios que introduzcan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución abarcará a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción en el Estado de destino de acuerdo con las normas que regulan la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo.

d) Los empresarios que entreguen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos entregados y quedará condicionada al pago del impuesto en el Estado miembro de destino.

e) Los empresarios que envíen o transporten, directa o indirectamente, ellos mismos o por su cuenta, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. La devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados y queda condicionada al pago del impuesto en el Estado de destino. Si los productos se enviaran desde una fábrica o depósito fiscal, la devolución podrá efectuarse mediante el procedimiento simplificado de compensación automática que se establezca reglamentariamente.

2. En todos los supuestos de devolución reconocidos en esta Ley, el importe de las cuotas que se devuelvan será el mismo que el de las cuotas soportadas. No obstante, cuando no fuera posible determinar exactamente tal importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución.

3. La devolución del impuesto, en todos los supuestos contemplados en esta Ley, podrá autorizarse con carácter provisional. Las liquidaciones provisionales se convertirán en definitivas como consecuencia de la comprobación efectuada por la Inspección o bien cuando no hubieran sido comprobadas dentro del plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución.

Artículo 11. Ultimación del régimen suspensivo.

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 64, el régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente: a) Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto; b) Mediante la exportación o la vinculación de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a alguno de los regímenes aduaneros suspensivos, para su posterior envío a un país tercero.

2. Cuando el expedidor no reciba la prueba, y en particular el correspondiente ejemplar del documento de acompañamiento, que acredite la recepción por el destinatario de los productos expedidos, deberá informar de tal circunstancia a la oficina gestora de los impuestos especiales de fabricación, dentro del plazo y en la forma que se determine reglamentariamente.

Artículo 12. Determinación de las bases.

1. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 40 de esta Ley, la determinación de las bases imponibles se efectuará en régimen de estimación directa.

2. La estimación indirecta de bases imponibles será aplicable a los supuestos y en la forma previstos en el artículo 50 de la Ley General Tributaria.

Artículo 13. Tipos impositivos.

1. Los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 17 de esta Ley el tipo aplicable será el vigente en el momento del envío de los productos.

Artículo 14. Repercusión.

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.

2. Cuando la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspensivo se realicen por cuenta ajena, el sujeto pasivo deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre aquél para el que realiza la operación.

3. No procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de actas de inspección y en los de estimación indirecta de bases.

4. Los sujetos pasivos de los impuestos de fabricación, que hayan efectuado el ingreso de las correspondientes cuotas tributarias, gozarán de los mismos derechos y garantías que a la Hacienda Pública reconocen los artículos 71 y 74 de la Ley General Tributaria, frente a los obligados a soportar la repercusión de dichas cuotas tributarias y por el importe de éstas integrado en los créditos vencidos y no satisfechos por tales obligados.

Artículo 15. Fabricación, transformación y tenencia.

1. La fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrán efectuarse dentro de los depósitos fiscales las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores así como aquellas otras operaciones de transformación que se determinen reglamentariamente.

3. No obstante lo establecido en los apartados anteriores, podrán efectuarse fuera de fábricas y depósitos fiscales, sin tener la consideración de fabricación a efectos de esta Ley, operaciones de transformación a partir de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya devengado el impuesto, siempre que la suma de las cuotas correspondientes a los productos utilizados no sea inferior a la que correspondería al producto obtenido.

4. Las actividades de fabricación, transformación, manipulación, almacenamiento o venta de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, así como los establecimientos donde éstas se realicen, podrán ser sometidas a intervención de carácter permanente.

5. Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo c del apartado 1 del artículo 10, en el párrafo c del artículo 22, en el apartado 3 del artículo 40, en el párrafo d del artículo 52, en el párrafo b del artículo 62, en aquellos supuestos de reintroducción de productos en el establecimiento de origen que no hayan podido ser entregados al destinatario por causas ajenas al depositario autorizado expedidor y en aquellos casos en los que se produzca el cese de actividad del establecimiento donde los productos se encuentren con aplicación de una exención, no se permitirá la entrada en las fábricas y los depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto.

6. Las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de esta Ley, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal, o autoconsumidos en dichos establecimientos.

7. La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en

España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44.

8. Con objeto de determinar que los productos a que se refiere el apartado 7 de este artículo y el apartado 1 del artículo 16 están destinados a fines comerciales, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes elementos: a) Estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos.

b) Lugar en que se encuentren dichos productos o, en su caso, modo de transporte utilizado.

c) Cualquier documento relativo a dichos productos.

d) Naturaleza de los productos.

e) Cantidad de los productos.

9. Para la aplicación de la letra e) del apartado anterior, se considerará que los productos se tienen con fines comerciales, salvo prueba en contrario, cuando las cantidades excedan de las siguientes: a) Labores de tabaco: 1º. Cigarrillos, 800 unidades.

2º. Cigarrillos, 400 unidades.

3º. Cigarros, 200 unidades.

4º. Las restantes labores del tabaco, 1 kg.

b) Bebidas alcohólicas: 1º. Bebidas derivadas, 10 litros.

2º. Productos intermedios, 20 litros.

3º. Vinos y bebidas fermentadas, 90 litros.

4º. Cervezas, 110 litros.

10. Con respecto a los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, se considerará que se tienen con fines comerciales siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas atípicas realizadas por particulares o por cuenta de éstos. Se considerarán formas de transporte atípicas, el transporte de carburantes que no se realice dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles líquidos que no se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.

11. Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno.

Artículo 16. Circulación intracomunitaria.

1. Los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, adquiridos por particulares en otro Estado miembro, dentro del ámbito territorial comunitario, en el que se ha satisfecho el impuesto vigente en el mismo, para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos, no estarán sometidos al impuesto vigente en el ámbito territorial interno y su circulación y tenencia por

dicho ámbito no estará sujeta a condición alguna, siempre que no se destinen a fines comerciales.

2. Con independencia de los supuestos contemplados en el apartado 1 anterior, los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en otro Estado miembro circularán dentro del ámbito territorial interno, con cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan, al amparo de alguno de los siguientes procedimientos a) En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos fiscales.

b) En régimen suspensivo con destino a un depósito de recepción en el ámbito territorial interno o a un operador registrado en otro Estado miembro.

c) En régimen suspensivo con destino a un operador no registrado.

d) Fuera de régimen suspensivo, con destino a un receptor autorizado.

e) Fuera de régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia.

Artículo 17. Irregularidades en la circulación intracomunitaria.

1. La determinación de las pérdidas acaecidas en el curso de la circulación intracomunitaria se efectuará con arreglo a las normas del Estado miembro de destino.

2. Cuando se compruebe por la Administración tributaria española la existencia de una irregularidad en el curso de la circulación y no sea posible determinar el lugar en que se produjo, se considerará producida dentro del ámbito territorial interno, informándose de ello a las autoridades competentes del país de salida.

3. Cuando los productos enviados desde el ámbito territorial interno, con destino a otro Estado miembro no lleguen a su destino y no sea posible determinar el lugar en que se produjo la infracción o irregularidad o esta no haya sido regularizada en otro Estado miembro, se considerará que ésta se ha producido dentro de dicho ámbito, una vez transcurridos cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos y siempre que dentro de este plazo no se presentara prueba suficiente de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad. Si tal prueba se presentara una vez ingresada la deuda tributaria correspondiente y antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento, se acordará la devolución de la deuda ingresada.

4. Si dentro del plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento, llegara a determinarse que se cometió una irregularidad o infracción dentro del ámbito territorial interno, con motivo de la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otros Estados miembros, se procederá a practicar la liquidación correspondiente con aplicación, en su caso, de las sanciones que procedan.

5. Lo dispuesto en este artículo no podrá dar lugar, en ningún caso, a supuestos de doble imposición. En dicho supuesto, se procederá a la devolución del impuesto que proceda.

Artículo 18. Normas generales de gestión.

1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan, así como a prestar garantías para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
2. El Ministro de Economía y Hacienda procederá a la actualización formal de las referencias efectuadas a los códigos NC en el texto de esta Ley, si se produjeran variaciones en la estructura de la nomenclatura combinada.
3. Cuando se almacenen conjuntamente productos fungibles objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hayan satisfecho los impuestos correspondientes con aplicación de tipos impositivos diferentes, se considerará, salvo prueba en contrario, que los primeros productos entrados en el establecimiento son los primeros que salen del mismo.
4. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.
5. En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.
6. Cuando los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sean vendidos en pública subasta, la adjudicación solo podrá efectuarse en favor de las personas con aptitud legal para comerciar con ellos, de acuerdo con las condiciones que reglamentariamente se establezcan.
7. Reglamentariamente se establecerán: *a)* La forma y cuantías en que los sujetos pasivos deberán prestar garantías.
b) La forma en que se realizará el control, incluida la intervención permanente, de los establecimientos en que se fabriquen, transformen, reciban, almacenen, comercialicen y expidan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.
c) Los requisitos exigibles en la circulación de estos productos y, en particular, las condiciones de utilización del documento de acompañamiento en la circulación intracomunitaria. Asimismo, se podrá establecer la obligación de utilizar determinadas marcas fiscales o de reconocimiento con fines fiscales.
d) Los porcentajes admisibles de pérdidas, en régimen suspensivo, en los procesos de fabricación y transformación, así como durante el almacenamiento y el transporte.

Artículo 19. Infracciones y sanciones.

1. El régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales de fabricación se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos se establecen en esta ley y en las contenidas en los siguientes apartados.
En particular, cuando las sanciones impuestas de acuerdo con lo previsto en esta ley se deriven de la previa regularización de la situación tributaria del obligado,

serán aplicables las reducciones reguladas en el apartado 1 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Las sanciones pecuniarias que se impongan de acuerdo con lo previsto en esta ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

2. En todo caso, constituyen infracciones tributarias graves: *a)* La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta ley y su reglamento.

b) La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales cuando se realice sin cumplimiento de lo previsto en el apartado 7 del artículo 15.

3. Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.

Las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el apartado anterior. Igualmente, las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando la infracción se cometa mediante el quebrantamiento de las normas de control.

4. Por la comisión de infracciones tributarias graves podrán imponerse, además, las siguientes sanciones: *a)* El cierre temporal de los establecimientos de los que sean titulares los infractores, por un periodo de seis meses, que será acordado, en su caso, por el Ministro de Hacienda, o el cierre definitivo de los mismos, que será acordado, en su caso, por el Consejo de Ministros. Podrá acordarse el cierre definitivo cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiese dado lugar a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento.

b) El precintado por un período de seis meses o la incautación definitiva de los aparatos de venta automática, cuando las infracciones se cometan a través de los mismos. Podrá acordarse la incautación definitiva cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión, por medio del aparato de venta automática, de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiera dado lugar a la imposición de la sanción de precintado de dicho aparato.

A efectos de la imposición de las sanciones previstas en la presente letra, tendrán la consideración de sujetos infractores tanto el titular del aparato de venta automática como el titular del establecimiento donde se encuentra ubicado.

Salvo en los casos establecidos en el párrafo c) siguiente, la imposición de estas sanciones será acordada por el órgano competente para la imposición de la sanción principal.

c) No obstante, cuando la imposición de las sanciones previstas en el párrafo b) concorra con la imposición de las previstas en el párrafo a) anterior, procederá la incautación definitiva del aparato de venta automática siempre que se acuerde el cierre definitivo del establecimiento. En los casos en que se produzca esta concurrencia, la imposición de las sanciones será acordada por los órganos previstos en el párrafo a).

5. La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sin ir acompañados por los documentos que reglamentariamente se establezcan, cuando no constituya infracción tributaria grave, se sancionará, 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.

6. La tenencia, con fines comerciales, de labores del tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuando tal requisito sea exigible reglamentariamente, se sancionará: a) Con multa de 75 euros por cada 1.000 cigarrillos que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción cometida.

b) Con multa de 600 euros por cada infracción cometida respecto de las restantes labores del tabaco.

Las sanciones establecidas en los párrafos a) y b) anteriores se graduarán incrementando el importe de la multa en un 50 por ciento en caso de comisión repetida de estas infracciones. La comisión repetida se apreciará cuando el sujeto infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado en virtud de resolución firme en vía administrativa por la comisión de las infracciones contempladas en este apartado.

Capítulo VIII

Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Artículo 56. Ambito objetivo.

A efectos de este impuesto tienen la consideración de labores del tabaco: 1. Los cigarros y los cigarrillos.

2. Los cigarrillos.

3. La picadura para liar.

4. Los demás tabacos para fumar.

Artículo 57. Supuestos de no sujeción.

Además de los supuestos contemplados en el artículo 6, no estará sujeta al impuesto la fabricación ni la importación de labores del tabaco que se destruyan bajo control de la Administración tributaria, en la forma y con las condiciones que

se establezcan reglamentariamente, en el interior de las fábricas y depósitos fiscales.

Artículo 58. Base imponible.

1. La base estará constituida: a) Para la aplicación de los tipos proporcionales, 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 o islas Baleares, incluidos todos los impuestos.

b) Para la aplicación de los tipos específicos, por el número de unidades.

2. A efectos de lo establecido en la letra a) del apartado anterior, los fabricantes e importadores comunicarán, en la forma que se establezca reglamentariamente, previamente a su comercialización, los precios máximos de venta al público por ellos establecidos para las distintas labores de tabaco, así como las modificaciones que en dichos precios introduzcan.

Artículo 59. Conceptos y definiciones.

1. A efectos de este impuesto, tendrán la consideración de cigarros o cigarritos, siempre que sean susceptibles de ser fumados tal como se presentan: a) Los rollos de tabaco constituidos totalmente por tabaco natural.

b) Los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural.

c) Los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior del color normal de los cigarros que cubre íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los puros con boquilla, y una subcapa, ambas de tabaco reconstituido, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 1,2 gramos y cuando la capa esté ajustada en espiral con un ángulo agudo mínimo de 30 grados respecto al eje longitudinal del cigarro.

d) 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 cubre 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.

Estas labores tendrán la consideración de cigarros o cigarritos según que su peso exceda o no de 3 gramos por unidad.

2. Tendrán igualmente la consideración de cigarros o cigarritos los productos constituidos parcialmente por sustancias distintas del tabaco pero que respondan a los restantes criterios del apartado 1 anterior, siempre que tales productos vayan provistos de alguna de las siguientes capas: a) Una capa de tabaco natural.

b) Una capa y una subcapa formadas ambas por tabaco reconstituido.

c) Una capa de tabaco reconstituido.

3. 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 cigarritos con

arreglo a lo establecido en los apartados anteriores. Igualmente tendrán la consideración de cigarrillos los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel de fumar.

El rollo de tabaco a que se refiere el párrafo anterior será considerado, a efectos de la aplicación del impuesto, como dos cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 9 centímetros, sin sobrepasar los 18 centímetros, y como tres cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 18 centímetros, sin sobrepasar 27 centímetros, y así sucesivamente con la misma progresión. Para la medición de la longitud no se tendrá en cuenta ni el filtro ni la boquilla.

4. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de tabaco para fumar o picadura: a) El tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, no incluido en los apartados anteriores y que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior.

b) Los restos de tabaco acondicionado para la venta al por menor que no sean cigarros, cigarrillos ni cigarrillos y que sean susceptibles de ser fumados.

5. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de picadura para liar, el tabaco para fumar tal como se define en el apartado anterior, siempre que más del 25 por 100 en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a un milímetro.

6. Tendrán igualmente la consideración de cigarrillos y tabaco para fumar, 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 anteriores. No obstante, los productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.

7. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de fabricante la persona que transforma el tabaco en labores del tabaco acondicionadas para su venta al público.

Artículo 60. Tipos impositivos.

El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa: Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos: 12,5 por 100.

Epígrafe 2. Cigarrillos. Estarán gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos: a) Tipo proporcional: 54 por 100.

b) Tipo específico: 3,99 euros por cada 1.000 cigarrillos.

Epígrafe 3. Picadura para liar: 37,5 por 100.

Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 22,5 por 100.

Artículo 61. Exenciones.

1. Estarán exentas, con las condiciones que se establezcan reglamentariamente, además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, la fabricación e importación de las labores del tabaco que se destinen a: a) Su

desnaturalización en fábricas y depósitos fiscales para su posterior utilización en fines industriales o agrícolas.

b) La realización de análisis científicos o relacionados con la calidad de las labores, desde fábricas o depósitos fiscales.

2. Estarán igualmente exentas las siguientes importaciones de labores del tabaco:

a) Las conducidas personalmente por los viajeros mayores de 17 años procedentes de países terceros, siempre que no superen los límites cuantitativos siguientes: 1º. 200 cigarrillos, o 2º. 100 cigarrillos, o 3º. 50 cigarros, o 4º. 250 gramos de las restantes labores.

b) 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: 1º. 50 cigarrillos, o 2º. 25 cigarrillos, o 3º. 10 cigarros, o 4º. 50 gramos de las restantes labores.

Artículo 62. Devoluciones.

Se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, en la forma y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de en los supuestos a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, en los siguientes: a) La destrucción de las labores del tabaco bajo control de la Administración tributaria.

b) La devolución de las labores del tabaco a fábrica para su reciclado.

Artículo 63. Normas particulares de gestión.

La recepción de labores del tabaco procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad quedará restringida a los depositarios autorizados, 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.