

## **MEMENTO IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIOAMBIENTALES**

es una obra colectiva realizada  
por iniciativa y bajo la coordinación  
de **Francis Lefebvre**

### **AUTORES** (por orden alfabético):

Alberto García Valera (Inspector de Hacienda del Estado en excedencia. EY Abogados)  
Asunción Leal Fernández (Inspectora de Hacienda del Estado)  
David Martínez Lamuedra (Abogado. Arola & Hitsein Abogados)  
Elena de Ancos Lumbreras (Inspectora de Hacienda de la Comunidad de Madrid)  
Ignacio Mauleón Frade (Inspector de Hacienda del Estado)  
Inés María Zurita Ares (Inspectora de Hacienda del Estado)  
Isabel López Rodríguez (Inspectora de Hacienda del Estado)  
Javier Pérez-Fadón Martínez (Inspector de Hacienda del Estado)  
José Carlos Arobes Aguilar-Galindo (Inspector de Hacienda del Estado)  
Leopoldo Campuzano Fusté (Abogado. Arola & Hitsein Abogados)  
Luis Ignacio Jiménez Parte (Inspector de Hacienda del Estado)  
Manuel González-Jaraba (Inspector de Hacienda del Estado)  
María Sánchez-Cervera Valdés (Inspectora de Hacienda del Estado)  
Mercedes Peña García (Abogado. Arola & Hitsein Abogados)  
Nicolás Bonilla Penvela (Inspector de Hacienda del Estado)  
Nicolás Bonilla Sánchez (Abogado. Arola & Hitsein Abogados)  
Pedro Ángel Flores Villarejo (Cuerpo Técnico de Hacienda del Estado)  
Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño (Abogado. EY Abogados)  
Rocío Ingelmo Heras (Inspectora de Hacienda del Estado, Altadis)  
Susana Carrillo González (Ingeniera Industrial del Estado)  
Víctor Guarch Ibáñez (Abogado. Arola & Hitsein Abogados)

### **Coordinador de la obra:**

Víctor Guarch Ibáñez (Abogado. Arola & Hitsein Abogados)

© FRANCIS LEFEBVRE  
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid  
www.efl.es  
Precio: 89,44 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-17794-18-7  
Depósito legal: M-21832-2019

Impreso en España  
por Printing '94  
C/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

**MEMENTO** **PRÁCTICO**  
FRANCIS LEFEBVRE

**Impuestos  
Especiales y  
Medioambientales**

**2019-2020**

Fecha de edición: 12 de junio de 2019



# Plan general

	Número marginal
Prólogo	
<b>PARTE I. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN</b>	
<b>Capítulo 1. Disposiciones comunes de los IIEE de fabricación</b>	100
I.    Ámbito de aplicación. Hecho imponible	105
II.   Devengo	200
III.  Obligados tributarios	215
IV.  Exenciones	230
V.   Régimen suspensivo	248
VI.  Base imponible	268
VII.  Tipos de gravamen	275
VIII. Tratamiento fiscal de las pérdidas y diferencias	280
IX.  Devolución	350
X.   Repercusión	410
XI.  Establecimientos a efectos de los impuestos especiales de fabricación	425
XII. Circulación de los productos objeto de los impuestos especiales	500
XIII. Normas generales de gestión	960
XIV. Control de actividades y locales	1150
XV.  Infracciones y sanciones	1190
<b>Capítulo 2. IIEE sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas</b>	1300
1.   Disposiciones comunes a los IIEE sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas	1310
2.   Impuesto sobre la Cerveza	1850
3.   Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas	2350
4.   Impuesto sobre Productos Intermedios	2750
5.   Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	2950
<b>Capítulo 3. Impuesto sobre Hidrocarburos</b>	3600
A.   Ámbito de aplicación	3620
B.   Hecho imponible	3640
C.   Sujeto pasivo	3740
D.   Exenciones	3750
E.   Base imponible	3900
F.   Tipos	3920
G.   Devoluciones	4150
H.   Gestión	4300
<b>Capítulo 4. Impuesto sobre las Labores del Tabaco</b>	4500
A.   Normativa aplicable	4510
B.   Ámbito de aplicación	4540
C.   Hecho imponible	4620
D.   Exenciones	4670
E.   Régimen suspensivo	4750
F.   Devengo	4755
G.   Sujeto pasivo	4760
H.   Base imponible	4765
I.   Tipos impositivos	4780
J.   Venta de las labores del tabaco	4835
K.   Devoluciones	4840
L.   Repercusión	4870
M.   Obligaciones contables	4880
N.   Gestión del impuesto	4890

<b>PARTE II. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE</b>
--

<b>Capítulo 5. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte</b> .....	5100
A. Hecho imponible .....	5110
B. Exenciones .....	5220
C. Modificación de las circunstancias que dieron lugar a una exención o no sujeción .....	5290
D. Sujeto pasivo .....	5310
E. Base imponible .....	5330
F. Tipo impositivo .....	5400
G. Cuota tributaria .....	5430
H. Gestión .....	5455

<b>PARTE III. IIEE SOBRE EL CARBÓN Y LA ELECTRICIDAD</b>
--

<b>Capítulo 6. Impuesto Especial sobre el Carbón</b> .....	5800
A. Ámbito de aplicación .....	5820
B. Hecho imponible .....	5840
C. Sujetos pasivos .....	5860
D. Exenciones .....	5870
E. Base imponible .....	5890
F. Tipo impositivo .....	5900
G. Repercusión .....	5915
H. Devengo .....	5925
I. Devoluciones .....	5935
J. Gestión .....	5950
K. Infracciones y sanciones .....	6000
<b>Capítulo 7. Impuesto Especial sobre la Electricidad</b> .....	6200
1. Consideraciones generales sobre el sector eléctrico .....	6210
2. Ámbito territorial .....	6230
3. Ámbito objetivo .....	6240
4. Hecho imponible .....	6250
5. Exenciones .....	6270
6. Cuadro resumen de los supuestos de sujeción/no sujeción/exención .....	6300
7. Devengo .....	6310
8. Contribuyente .....	6320
9. Base imponible .....	6360
10. Base liquidable .....	6375
11. Tipo impositivo .....	6425
12. Repercusión .....	6440
13. Gestión .....	6460
14. Infracciones y sanciones .....	6520
15. Ejemplos recapitulativos .....	6530

<b>PARTE IV. IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES</b>
---

<b>Capítulo 8. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica</b> .....	6900
A. Ámbito de aplicación .....	6910
B. Hecho imponible .....	6945
C. Base imponible .....	6980
D. Devengo y deuda tributaria .....	7290
E. Gestión del impuesto .....	7310
F. Infracciones y sanciones .....	7350
G. Diferencias entre el IEE y el IVPEE .....	7365
H. Ejemplo recapitulativo .....	7380
<b>Capítulo 9. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero</b> .....	7500
1. Ámbito objetivo y ámbito de aplicación .....	7520
2. Conceptos y definiciones .....	7530
3. Hecho imponible .....	7590
4. Exenciones .....	7630
5. Devengo .....	7950
6. Contribuyente .....	7975

7.	Base imponible .....	7985
8.	Tipo impositivo .....	8000
9.	Cuota íntegra .....	8030
10.	Repercusión .....	8040
11.	Deducciones y devoluciones .....	8075
12.	Normas generales de gestión .....	8100
13.	Otras obligaciones .....	8180
14.	Régimen especial para el sector del poliuretano .....	8190
15.	Infracciones y sanciones .....	8195
<b>Capítulo 10.</b>	<b>Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados .....</b>	<b>8300</b>
	Ámbito y naturaleza .....	8307
	Hecho imponible .....	8309
	Contribuyentes .....	8311
	Base imponible .....	8313
	Período impositivo y devengo .....	8335
	Tipo impositivo .....	8337
	Liquidación y pago del Impuesto .....	8342
<b>Capítulo 11.</b>	<b>Impuestos sobre la producción y almacenamiento de combustible nuclear y residuos radiactivos .....</b>	<b>8500</b>
	A. Disposiciones comunes .....	8520
	B. Impuesto sobre la Producción del Combustible Nuclear Gastado .....	8530
	C. Impuesto sobre los Residuos Radiactivos resultantes de la generación de Energía Nucleoeléctrica .....	8600
	D. Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos .....	8650
<b>Capítulo 12.</b>	<b>Impuestos autonómicos de carácter medioambiental .....</b>	<b>8900</b>
	A. Consideraciones generales .....	8910
	B. Impuestos autonómicos .....	8925
	1. Impuestos propios sobre emisiones de gases a la atmósfera .....	8930
	2. Impuestos propios sobre grandes áreas comerciales .....	8990
	3. Impuestos propios sobre determinadas instalaciones o actividades que inciden en el medio ambiente .....	9025
	4. Impuestos propios sobre depósito de residuos .....	9105
	5. Impuestos y cánones en materia de aguas .....	9180
	6. Impuestos propios sobre tierras infrutilizadas .....	9255
	7. Otros Impuestos propios de carácter medioambiental .....	9285
<b>Capítulo 13.</b>	<b>Tasas del sector de la energía .....</b>	<b>9500</b>
	A. Tasas nucleares .....	9530
	B. Otras tasas del sector de energía eléctrica .....	9840
	Anexos .....	9990
	Tabla alfabética .....	

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>ARC</b>	Código Administrativo de Referencia
<b>CAE</b>	Código de Actividad y Establecimiento
<b>CAU</b>	Código Aduanero de la Unión (Rgto UE/952/2013)
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>CNMC</b>	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>EC</b>	Elemento combustible
<b>IABD</b>	Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas
<b>IEE</b>	Impuesto Especial sobre Electricidad
<b>IEGPC</b>	Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados
<b>IEH</b>	Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos
<b>IGFEI</b>	Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero
<b>IEE</b>	Impuestos Especiales
<b>ILT</b>	Impuesto sobre las Labores del Tabaco
<b>IMT</b>	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
<b>IPI</b>	Impuesto sobre Productos Intermedios
<b>ISC</b>	Impuesto sobre la Cerveza
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>IVBF</b>	Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas
<b>IVEGPC</b>	Impuesto sobre el Valor de la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados
<b>IVPEE</b>	Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
<b>L</b>	Ley
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LHL</b>	Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
<b>LIE</b>	Ley de Impuestos Especiales (L 38/1992)
<b>LIGFEI</b>	Ley del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (L 16/2003)
<b>MH</b>	Ministerio de Hacienda
<b>MTEC</b>	Ministerio para la Transición Ecológica
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>OTAN</b>	Organización del Tratado del Atlántico Norte
<b>PGE</b>	Presupuestos Generales del Estado
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>RIE</b>	Reglamento de los Impuestos Especiales (RD 1165/1995)
<b>RIGFEI</b>	Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (RD 1042/2013)
<b>SILICIE</b>	Sistema Informático de Libros de Contabilidad de Impuestos Especiales
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>UE</b>	Unión Europea

# Prólogo

El objetivo de la presente obra es el análisis práctico y pormenorizado de los impuestos especiales y otros tributos de carácter medioambiental, cuya trascendencia e interés en los últimos años ha ido significativamente en aumento.

Aunque los impuestos especiales tienen ya un largo recorrido (los impuestos específicos que afectan al consumo de determinados bienes ya los encontramos en el mundo antiguo), lo cierto es que, hasta la fecha, la bibliografía y el estudio de los mismos han estado relegados siempre a un segundo plano.

El foco de atención de la **tributación indirecta** ha recaído principalmente en el IVA, como instrumento troncal de la tributación de nuestro país, puesto que afecta a la totalidad de empresarios y profesionales y, mediante su repercusión, a los consumidores de bienes y servicios.

No obstante, los datos de **recaudación** de los impuestos especiales, incluidos los medioambientales, nos dan la pista de la importancia de estos tributos, disputando la tercera posición en términos recaudatorios absolutos con el Impuesto sobre Sociedades, aunque por detrás del IRPF y el IVA, en todo caso.

La existencia de esta laguna, que alcanza habitualmente también a los planes de estudios en universidades y otros centros de estudios tributarios, no puede deberse por lo tanto a la escasa repercusión de los impuestos especiales como instrumentos de financiación del erario público.

Además, en contra de lo que pudiera pensarse, lo cierto es que los impuestos especiales y los medioambientales que en esta obra se tratan, afectan a una gran **diversidad de empresas y profesionales**, y en un importante número. Fabricantes de cerveza, bodegas de vino, destiladores de orujo, distribuidores de bebidas alcohólicas, fabricantes de medicamentos, de cosméticos, de pinturas, refinerías de petróleo, terminales de almacenamiento de graneles, plantas de biodiesel, estaciones de servicio, taxistas, flotas de autobuses, fábricas de tabaco, estancos, adquirentes de vehículos y embarcaciones, productores y comercializadores de energía eléctrica, plantas de biogás, instaladores de equipos refrigerados, talleres de vehículos, son algunos de los ejemplos de empresarios o profesionales que podrán encontrar en esta obra un referente práctico para la resolución de sus dudas en el ámbito de los impuestos especiales y medioambientales. Y junto a ellos, todos los consumidores de productos gravados que quieran conocer el funcionamiento de los impuestos que en última instancia soportan (alcohol, hidrocarburos, tabaco, electricidad, etc.).

Por todo ello, queda justificada sobradamente la necesidad de abarcar en este volumen de Memento un compendio exhaustivo de los diferentes impuestos especiales y medioambientales que existen en nuestro país, desde un punto de vista eminentemente práctico, de forma tal que la obra no se dirija solamente a los profesionales del derecho tributario sino también a los **fabricantes, comercializadores o consumidores** de los diferentes productos que en esta obra se analizan.

Sobre su contenido, el análisis inicia su recorrido con los impuestos especiales previstos en la LIE, dando especial importancia a los llamados impuestos especiales de fabricación (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y tabaco).

Los **impuestos especiales de fabricación** son los decanos de los impuestos especiales y, aunque también con una larga trayectoria en España, se encuentran armonizados a nivel europeo desde la entrada de nuestro país en la UE. Se aprueba entonces, a renglón seguido de la Ley del IVA (L 37/1992), la Ley de Impuestos Especiales (L 38/1992) que traspone las diferentes directivas comunitarias sobre los productos que aquellos gravan.

Caracterizados todos ellos por una alta tributación, la normativa se ha centrado desde su aprobación en el exhaustivo control sobre las existencias de producto, en todas sus fases de fabricación, almacenamiento y su circulación, de modo que no pueda eludirse el control de la Administración sobre los productos afectos.

En el necesario control sobre los productos sujetos ha jugado un papel muy importante la informatización de los procesos, la cual se plasmó mediante la puesta en funcionamiento, en el año 2010, del **sistema de circulación EMCS**, que comportó una mayor seguridad jurídica para los operadores y un conocimiento inmediato, por parte de la Administración, de aquellas circulaciones que sean sensibles para su control.

Junto con el EMCS, el control sobre las existencias se va a traducir también en unas determinadas **exigencias contables**, a la vez rigurosas y en un proceso constante de informatización, sustituyéndose primero los libros de contabilidad de existencias en formato papel por libros

en formato electrónico y con la previsión de un nuevo sistema de contabilidad, siguiendo la estela iniciada por el Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) para el IVA, que ha de comportar a partir de 1-1-2020 una remisión informática de los asientos contables a través de la sede electrónica de la AEAT.

Con todo ello, los impuestos especiales de fabricación van a caracterizarse por ser unos impuestos en los que el **cumplimiento de las obligaciones formales** va a adquirir una notable trascendencia, debiendo los sujetos obligados estar al corriente de las numerosas obligaciones que la norma impone y llevar a cabo dicho cumplimiento en la forma exigida. El carácter formalista de los impuestos especiales es sin duda uno de los elementos más característicos y ha sido defendido sin fisuras por la jurisprudencia de nuestros tribunales hasta la reciente y trascendente sentencia TS 27-2-18, que ha matizado la interpretación estricta realizada hasta la fecha sobre la base de la aplicación también necesaria del principio de proporcionalidad.

Junto con los impuestos especiales de fabricación, la LIE incluye también entre los impuestos especiales al **Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte**, conocido también como el impuesto de matriculación de los vehículos, creado como consecuencia de la propia armonización del IVA con motivo de la integración de España en la UE que impuso la supresión de los tipos incrementados que existían hasta la fecha.

Asimismo, merece también su estudio el **Impuesto sobre el Carbón**, incorporado a nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, como consecuencia de la necesaria trasposición, entre otras, de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. La creación del Impuesto Especial sobre el Carbón, de acuerdo con las posibilidades de no sujeción y de exención que ofrecía la Directiva, no representó, en los primeros años de su vigencia, una carga tributaria efectiva para el carbón consumido en España, situación que se mantuvo hasta la entrada en vigor, el 1 de enero de 2013, de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, y que suprimió la exención establecida para las puestas a consumo que implicasen su empleo en la «Producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor», principal utilidad del carbón en nuestro territorio.

El último de los impuestos recogidos en la LIE, el **Impuesto sobre la Electricidad**, ha experimentado una notable transformación desde su configuración inicial (mediante L 66/1997) como un impuesto sobre la fabricación (siguiendo un modelo similar al del resto de impuestos sobre la fabricación) hasta su configuración actual, como un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos (mediante L 28/2014). Con ello, se logra una mejor adaptación a la Directiva comunitaria 2003/96/CE y también una mejor adecuación a la normativa sectorial, en constante modificación.

La distinción entre impuestos especiales y medioambientales que se lleva a cabo en esta obra responde en esencia a la clasificación efectuada por el legislador, de modo que denominaremos impuestos especiales aquellos así definidos y regulados por la propia LIE y como medioambientales aquellos otros, no contenidos en este cuerpo legal pero que responden al mismo principio de **protección del medioambiente** que propugna (y exige) el artículo 45 de nuestra Constitución. Con ello, es perfectamente posible que determinados impuestos especiales (impuesto sobre hidrocarburos, impuesto sobre el carbón) cumplan, además de la correspondiente función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas del Estado en materia de medioambiente, y de forma inversa, que determinados impuestos medioambientales pudieran también considerarse impuestos especiales por gravar consumos de productos específicos con idénticas finalidades.

Es el caso del **Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero**, creado mediante la Ley 16/2013 de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, como instrumento para actuar sobre las emisiones de hidrocarburos halogenados, utilizados de forma habitual en numerosos sectores, como refrigerantes, disolventes, agentes espumantes o agentes extintores de incendios, por sus especiales propiedades. Con un potencial de calentamiento global mucho más elevado que el CO<sub>2</sub>, la exigencia de este impuesto (único en los países de nuestro entorno) sobre el consumo de estos gases, confluye con los objetivos obligatorios de emisión establecidos por el Protocolo de Kioto sobre gases de efecto invernadero que ha sido ratificado por los Estados miembros de la UE.

Con idénticos objetivos de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, la Ley 15/2012, antes referenciada, introduce tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la **energía eléctrica**, el impuesto sobre la producción de **combustible nuclear gastado y residuos radiactivos** resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible



nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, todos ellos de carácter directo y de naturaleza real, y que son analizados detenidamente en la presente obra.

Resulta evidente pues el interés del legislador en los últimos años por incidir, a través de estas medidas tributarias, en la protección del medioambiente a través de políticas fiscales acordes y tendentes al uso responsable de los recursos naturales, siendo también muestra de ello, el Impuesto sobre el Valor de la **extracción del gas, petróleo y condensados**, también de carácter directo y naturaleza real, que grava el valor de los productos el valor de los productos del dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en territorio español, y que fue incorporado a nuestro sistema tributario muy recientemente mediante la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

Completan el estudio los **impuestos autonómicos** de carácter medioambiental, aprobados por las CCAA en el ejercicio de su potestad normativa y su autonomía financiera, con los límites establecidos por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y, con el ánimo exhaustivo que inspira el Memento, se han incluido asimismo las **tasas del sector de la energía** por las connotaciones de carácter medioambiental que forman parte también del hilo conductor de esta obra, destacando las tasas relativas a la gestión de residuos radioactivos, o el canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, entre otros.

La evolución de las políticas fiscales y recaudatorias en los últimos años, así como la acuciante necesidad de preservar el medioambiente también a través de aquellas, permite pronosticar que el futuro inmediato de los impuestos especiales y medioambientales va a estar en constante transformación, mediante el surgimiento de nuevas figuras impositivas o la adaptación de las ya existentes a nuevas necesidades. En este escenario, se ha pretendido suplir esa ausencia de referentes bibliográficos mediante la presente obra, que es a la vez ambiciosa, extensa y completa, y que cobra especial relevancia y vigencia en el momento oportuno en el que se publica.



**PARTE I**

# Impuestos Especiales de Fabricación

Capítulo 1. Disposiciones comunes de los Impuestos Especiales de Fabricación. ....	100	<b>10</b>
Capítulo 2. Impuestos Especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas .....	1300	
Capítulo 3. Impuesto sobre Hidrocarburos. ....	3600	
Capítulo 4. Impuesto sobre las Labores del Tabaco .....	4500	

Los IIEE constituyen, junto con el IVA, las figuras básicas de la **imposición indirecta**. Se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando en fase única, el consumo de determinados bienes, que también grava, en su condición de impuesto general, el IVA (LIE art.1).

**20**

Estos gravámenes se justifican en razón a su carácter finalista: el consumo de estos productos genera costes sociales no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores.

Además de su función recaudatoria, estos impuestos tienen una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.

En el marco de los IIEE se distinguen dos **clases** de impuestos:

**a)** IIEE armonizados en la UE, en cuyo caso la legislación interior (normativa española) debe adaptarse a las normas comunitarias (denominados **accisas**). Es el caso de los impuestos especiales de fabricación (nº 100), el impuesto especial sobre el carbón (nº 5800) y IEE (nº 6200).

**b)** IIEE no armonizados en la UE. Es el caso del IMT (nº 5100 s.).

Se incluye dentro de los impuestos especiales de **fabricación** (LIE art.2):

**30**

**a)** Los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (nº 1300 s.).

**b)** El Impuesto sobre Hidrocarburos, IEH (nº 3600 s.).

**c)** El Impuesto sobre las Labores del Tabaco, ILT (nº 4500 s.).

35

**Precisiones** 1) El hecho diferencial recogido en la Dir 2003/96/CE art.21.5, de que tanto la electricidad como el carbón sean impositivos en el momento de efectuarse el suministro por parte de las compañías distribuidoras o redistribuidoras (electricidad) o con su entrega (carbón) determina, que los IIEE que recaen sobre la **energía eléctrica** o sobre el **carbón, el coque y el lignito** no se incluyan en la normativa española dentro de los impuestos especiales de fabricación.

2) Los Estados miembros pueden imponer a los productos sujetos a IIEE otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los IIEE o el IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

En este sentido se declara el **Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** contrario al derecho de la UE (TJUE 27-2-14 C-82/12).

40

**Normativa reguladora** La legislación española que regula los IIEE se compone de las siguientes normas:

- la Ley de Impuestos Especiales (LIE), L 38/1992;
- el Reglamento de impuestos especiales (RIE), RD 1165/1995.

Además, deben destacarse también:

- la L 12/2002, que regula el Concierto con el País Vasco;
- la L 28/1990, que regula el Convenio Económico con Navarra; y
- lo Convenios y Tratados internacionales aplicables que formen parte del ordenamiento interno español.

En el **ámbito comunitario**, la normativa básica de armonización de los IIEE la componen las siguientes directivas:

a) La Dir 2008/118/CE de **carácter general**, relativa al régimen general de los impuestos especiales, que deroga la Dir 92/12/CEE.

El objetivo de la directiva es instaurar un régimen común en relación con determinados aspectos sustantivos de los IIEE a fin de armonizar y garantizar a escala comunitaria la estructura de estos impuestos (ámbito de aplicación, devengo, deudores, etc.), los procedimientos en relación con su circulación y mecanismos de control, así como la recaudación de los impuestos a los tipos que establecen los Estados miembros donde se consumen los productos.

b) De carácter **específico** para cada uno de los grupos de accisas:

- la Dir 92/83/CEE, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas;
- la Dir 92/84/CEE, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas;
- la Dir 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; y
- la Dir 2011/64/UE, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.

Estas disposiciones, además de definir los productos sujetos a los IIEE (ámbito objetivo), tienen como objetivo fundamental configurar los **niveles mínimos comunitarios de imposición**, establecer exenciones o reducciones y determinar algunos de los elementos estructurales comunes (bases impositivas).

50

En relación con los **reglamentos**, que recogen básicamente cuestiones relativas a la circulación e intercambio de información, destacan:

- el Rgto CE/684/2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Dir 2008/118/CE en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo;
- el Rgto CEE/3649/92, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida;
- el Rgto UE/2016/323, por el que se establecen normas detalladas de cooperación e intercambio de información; y
- el Rgto CE/3199/93 relativo al reconocimiento mutuo de procedimientos para la desnaturalización completa del alcohol a efectos de su exención de los impuestos especiales.

A estas normas se añade la Decisión 2017/74/EU, por la que se establece un marcador fiscal común para los **gasóleos** y el **queroseno**.

## CAPÍTULO 1

# Disposiciones comunes a los Impuestos Especiales de Fabricación

I.	Ámbito de aplicación. Hecho imponible .....	105
II.	Devengo .....	200
III.	Obligados tributarios .....	215
IV.	Exenciones .....	230
V.	Régimen suspensivo .....	248
VI.	Base imponible .....	268
VII.	Tipos de gravamen .....	275
VIII.	Tratamiento fiscal de las pérdidas y diferencias .....	280
IX.	Devolución .....	350
X.	Repercusión .....	410
XI.	Establecimientos afectos de los IIEE de fabricación .....	425
XII.	Circulación de los productos objeto de los IIEE .....	500
XIII.	Normas generales de gestión .....	960
XIV.	Control de actividades y locales .....	1150
XV.	Infracciones y sanciones .....	1190

100

Las **características** más relevantes de los impuestos especiales de fabricación son:

**a)** Se trata de impuestos que recaen sobre el consumo, que aplican la técnica de adelantar el hecho imponible a la primera fase de la cadena operativa, trasladando la carga impositiva a los consumidores mediante el mecanismo de **repercusión**. El hecho imponible está constituido por la fabricación o la entrada del producto en el territorio de la UE.

**b)** Siguen el principio de **imposición en destino**: el tráfico empresarial de los productos sometidos a los impuestos especiales de fabricación se efectúa entre «fábricas» y «depósitos fiscales» (o depósitos de recepción) en «régimen de suspensión de impuestos», lo que asegura que los impuestos se satisfagan en el país de consumo a los tipos de gravámenes vigentes en el mismo.

Con el abandono del régimen suspensivo se devenga el impuesto, de forma que es en este momento cuando corresponde determinar (e ingresar conforme a las normas de gestión establecidas) la carga fiscal del producto objeto de los impuestos especiales, debiendo repercutirse las cuotas devengadas sobre los adquirentes de dichos productos.

**c)** El sistema que regula la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo también se aplica para los movimientos que tienen lugar en el interior del país entre titulares de fábricas y depósitos fiscales. El sistema se gestiona mediante un procedimiento de **control informatizado** de los **movimientos** de los **productos** -EMCS-, que en España es de aplicación no solo a los movimientos internos de los productos en régimen suspensivo sino también a productos con el impuesto devengado a tipos reducidos o con exención del impuesto.

**d)** Se permite la circulación intracomunitaria de productos objeto de estos impuestos por los que ya se ha satisfecho el impuesto en otro Estado miembro, gravándose en el Estado de destino y autorizándose la devolución en el de expedición.

**e)** La normativa reguladora recoge una **lista de usos o destinos exentos** o con bonificación fiscal que han de ser objeto de control. Entre otros mecanismos existe la figura del «almacén fiscal», únicamente en el ámbito territorial interno: operador que puede recibir y expedir productos con impuesto devengado a tipo general o con aplicación de una bonificación fiscal y cuya circulación debe realizarse mediante procedimientos de control informatizado.

**f)** Los **tipos** de los impuestos especiales de fabricación pueden ser ad valorem, en función del precio de los productos gravados, o específicos, determinándose las cuotas tributarias en función de parámetros físicos, como el contenido alcohólico, la cantidad de unidades, el volumen o el peso, a los que se aplica una cantidad de unidades monetarias.

102

## I. Ámbito de aplicación. Hecho imponible

105	A. Ámbito de aplicación.....	107
	B. Hecho imponible.....	126

### A. Ámbito de aplicación

107	a. Ámbito objetivo.....	110
	b. Ámbito territorial.....	112

**108** Se define el ámbito de aplicación como el territorio en el que se exigen los impuestos especiales de fabricación.

#### a. Ámbito objetivo

(LIE art.2)

**110** Tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación:

**a)** Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:

- el Impuesto sobre la Cerveza, ISC (nº 1860 s.);
- el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, IVBF (nº 2362 s.);
- el Impuesto sobre Productos Intermedios, IPI (nº 2770 s.);
- el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, IABD (nº 2960 s.).

**b)** El Impuesto sobre Hidrocarburos, IEH (nº 3600 s.).

**c)** El Impuesto sobre las Labores del Tabaco, ILT (nº 4500 s.).

La normativa específica de cada uno de los impuestos enumera la relación de productos gravables que están incluidos en el ámbito objetivo con arreglo a la estructura de códigos y definiciones de las mercancías que establece la «**Nomenclatura Combinada**» o «NC» (Rgto CEE/2658/87).

#### b. Ámbito territorial

(Dir 2008/118/CE art.5; LIE art.3 y 4.7)

**112** Dentro del ámbito territorial de los impuestos especiales de fabricación se distinguen dos ámbitos de aplicación de las normas reguladoras: el ámbito territorial comunitario, o territorio de los Estados miembros en el que resultan de aplicación las disposiciones de las directivas comunitarias, y el ámbito territorial interno, o territorio de España en el que resultan exigibles los IIEE.

**113** **Ámbito territorial comunitario** (Dir 2008/118/CE art.5; LIE art.4.7) El ámbito territorial comunitario está integrado por el territorio de los Estados miembros, tal y como se definen en el Tratado CE art.299, con exclusión de aquellos territorios que formando parte de los Estados miembros, se excluyen totalmente del ámbito de aplicación de los IIEE armonizados.

Los **territorios excluidos** son los siguientes:

- a) En la República Federal de Alemania: la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen.
- b) En la República Francesa: los departamentos franceses de ultramar.
- c) En la República Italiana: Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano.
- d) En la República de Finlandia: las Islas Aland.
- e) En el Reino Unido: las Islas del Canal.
- f) En el Reino de España: Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Dentro de los territorios excluidos se distingue entre aquellos que están totalmente excluidos del ámbito territorial de los IIEE (son los territorios excluidos de Alemania, Italia y España) y aquellos territorios que formando parte del **territorio aduanero** de la UE quedan excluidos del ámbito de aplicación de las directivas de los IIEE (son los territorios excluidos de Francia, Finlandia y Reino Unido).

**114** No obstante, se establece una excepción a la regla general al contemplarse dos **situaciones especiales** en relación con territorios excluidos del ámbito de aplicación: los Estados miembros de España y de Francia podrán aplicar en las Islas Canarias y en los departamentos franceses de ultramar, respectivamente, las disposiciones de las directivas reguladoras de los IIEE en relación con la totalidad o algunos de los productos objeto de los mismos.

Como consecuencia de esta habilitación, en el caso de las Islas Canarias, España aplica el ISC, el IPI y el IABD.

En el caso de los departamentos franceses de ultramar, que comprenden Guadalupe, Martinica, Reunión y Guayana, por el momento se mantienen excluidos del ámbito de aplicación de los IIEE.

Finalmente, se permite a los efectos de la directiva que el **Monte Athos**, en Grecia, mantenga su estatuto especial, quedando este territorio excluido del ámbito de aplicación de las directivas reguladoras de los IIEE.

**Precisiones** Con efectos a partir **1-1-2020**, los territorios italianos de Campione d'Italia y las aguas del lago de Lugano se incluyen en el ámbito de aplicación de la normativa comunitaria. **115**

**Ámbito territorial interno** (LIE art.3) Los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español con las salvedades previstas para las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. **116**

**Península y Baleares** En Península y Baleares resultan exigibles todos los impuestos especiales de fabricación y las disposiciones reguladoras de estos impuestos, tanto en lo que respecta a operaciones interiores como a operaciones intracomunitarias (circulación de productos objeto de IIEE entre dos Estados miembros de la UE). **117**

**Islas Canarias** En virtud de la autorización contemplada por la normativa comunitaria, España aplica en el territorio de las Islas Canarias las disposiciones nacionales reguladoras de los ISC, IPI e IABD (nº 113), sin embargo la **aplicación** de los impuestos **no** se realiza de forma **armonizada** con el resto de la UE, al no aplicarse las directivas. **118**

Esta situación tiene como consecuencia inmediata que no se aplican las normas relativas al tráfico intracomunitario, no admitiéndose, por ejemplo, la circulación en régimen suspensivo entre Canarias y otro Estado miembro de la UE distinto de España. Para estos Estados, Canarias tiene la consideración de territorio tercero.

Al no resultar aplicables las directivas en este territorio, los **tipos de gravamen** en Canarias pueden estar por debajo de los niveles mínimos de imposición. La normativa interna regula tanto para el IPI como para el IABD tipos de gravamen para Canarias inferiores a los aplicables en la Península y Baleares (LIE art.23).

La existencia de tipos de gravamen inferiores en Canarias obliga a establecer unas normas especiales de ajuste para que los productos tributen al tipo de gravamen del lugar de consumo.

La aplicación en Canarias de la normativa interna conlleva que las operaciones entre Península y Baleares y Canarias, relativas a los **productos objeto de imposición**, constituyan operaciones internas a todos los efectos (p.e., las relativas a circulación en régimen suspensivo, documento administrativo electrónico interno, establecimientos, régimen de intervención, etc.). Sin embargo, las operaciones realizadas entre Península y Baleares y Canarias respecto a los productos por los que los impuestos especiales de fabricación **no** son exigibles en Canarias, tendrán el tratamiento de operaciones realizadas con territorios terceros.

En todo caso, no resultan de aplicación en Canarias el IVBF, el IEH y el ILT.

**Precisiones** 1) La salida de productos objeto del IVBF del ámbito territorial interno **con destino a las Islas Canarias** constituye una exportación y la circulación de estos productos desde una fábrica o un depósito fiscal hasta la aduana de salida, con destino directo a la exportación a las Islas Canarias, se efectuará en régimen suspensivo al amparo de un documento de acompañamiento (DGT CV 274-10). **119**

2) En el caso de una entidad autorizada para comercializar y distribuir al por mayor **labores del tabaco** en territorio español, que tiene intención de iniciar sus actividades en Canarias, no serán exigibles en dicho territorio las disposiciones contenidas en la LIE o en el RIE al quedar las Islas Canarias fuera del ámbito de aplicación del ILT. En particular no resultan exigibles, en relación con la tenencia y circulación de cigarrillos importados en Canarias, las marcas (precinto de circulación) fiscales previstas en el RIE (DGT CV 24-7-07).

**Ejemplos** 1) El envío de cigarrillos desde Madrid a Canarias tendrá la consideración, a efectos del ILT, de un envío a un territorio tercero, y no podrá realizarse al amparo de alguno de los procedimientos de circulación previstos en la Dir 2008/118/CE, sino de acuerdo con el procedimiento previsto para las exportaciones. **120**

2) El envío de cerveza desde Francia a Canarias tendrá la consideración, en Francia, de un envío a un territorio tercero y no podrá realizarse al amparo de alguno de los procedimientos de circulación previstos en la Dir 2008/118/CE.

- 121 Ceuta y Melilla** Los territorios de Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero de la UE y están excluidos expresamente del ámbito territorial de aplicación de las directivas comunitarias. Asimismo, Ceuta y Melilla se excluyen del ámbito territorial de aplicación interno de los impuestos especiales de fabricación. En consecuencia, ninguno de los impuestos resultan exigibles y las operaciones relativas a productos objeto de los mismos realizadas entre el resto del territorio español y Ceuta y Melilla recibirán el mismo tratamiento fiscal a efectos de IIEE que las realizadas con **territorios terceros**.

- 122** **Ejemplos** 1) El envío de tabaco desde un establecimiento situado en Península o Baleares a Ceuta o Melilla tendrá la consideración, a efectos de los impuestos especiales de fabricación, de exportación.  
2) La introducción en Península o Baleares de una bebida alcohólica procedente de Ceuta tendrá la consideración de importación a efectos de los impuestos especiales de fabricación.

- 124** El **ámbito territorial** interno en que resultan exigibles los impuestos especiales de fabricación, para cada uno de estos impuestos, se refleja en el siguiente cuadro:

	Península y Baleares	Canarias	Ceuta y Melilla
ISC	SI	SI	NO
IVBF	SI	NO	NO
IPI	SI	SI	NO
IABD	SI	SI	NO
IEH	SI	NO	NO
ILT	SI	NO	NO

## B. Hecho imponible

- 126**
- |   |     |
|---|-----|
| 1. Fabricación, transformación y tenencia.....          | 130 |
| 2. Importación.....                                     | 156 |
| 3. Otros supuestos incluidos en el hecho imponible..... | 162 |
| 4. Supuestos de no sujeción.....                        | 170 |

- 128** Con carácter general están sujetos a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación (nº 134) e importación (nº 156) de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad (LIE art.5.1).

Hay que distinguir la realización del hecho imponible de la **exigibilidad** y pago del impuesto. En el supuesto de fabricación, el hecho imponible se realiza con la fabricación de los productos pero el impuesto no es exigible hasta que finalice el régimen suspensivo, es decir, cuando los productos se destinen al consumo en el momento en que se produzca su salida del establecimiento en que se fabricaron o desde otro establecimiento autorizado para ser almacenados en régimen suspensivo.

En el caso de las importaciones, la realización del hecho imponible con la entrada de los productos en el territorio aduanero de la UE no implica necesariamente la liquidación y obligación de pago del impuesto, ya que el producto puede circular directamente desde la aduana de importación hasta una fábrica o depósito fiscal en régimen suspensivo, generándose la obligación de pago con la ultimación de este régimen.

La realización del hecho imponible fabricación o importación se puede producir en cualquier lugar del territorio de la Comunidad, sin embargo el impuesto se exigirá únicamente respecto de los productos que se encuentren en el **ámbito territorial interno** de cada uno de los impuestos (LIE art.5.2).

A efectos de los impuestos especiales de fabricación, se define el **territorio de la Comunidad** en el sentido del nº 112.

- 129** **Ejemplos** 1) En un establecimiento se realiza la fabricación de una determinada bebida alcohólica, que se envía una vez fabricada a un depósito fiscal, que la almacena y distribuye para su consumo en bares. La fabricación del producto en el primer establecimiento determina la realización del hecho imponible definido en la LIE. No obstante, no supondrá el devengo ni la exigibilidad del impuesto, ya que la bebida podrá ser enviada en régimen suspensivo desde la fábrica hasta el depósito fiscal. Será la salida desde el depósito fiscal con destino al consumo la que determine la exigibilidad del impuesto.

2) Se importa una partida de botellas de whisky a través de la aduana de Valencia, que se envía a un depósito fiscal para su almacenamiento y distribución.

En el momento de la importación se realiza el hecho imponible, no obstante, al poder enviarse el producto en régimen suspensivo desde la aduana hasta el depósito fiscal, el IABD no se devenga con ocasión de la importación.

3) Fabricación de una bebida alcohólica en Francia, que es posteriormente es enviada en régimen suspensivo a España, donde se destina al consumo.

El hecho imponible fabricación se realiza en Francia, pero el impuesto se exigirá en España, en el momento en que se ultime el régimen suspensivo.

## 1. Fabricación, transformación y tenencia

a. Fabricación .....	134	<b>130</b>
b. Fábrica. Lugar de elaboración de los productos .....	140	
c. Tenencia con finalidad comercial .....	146	
d. Perfeccionamiento fiscal .....	150	

A los efectos de los impuestos especiales de fabricación, la norma recoge expresamente las definiciones de fabricación y fábrica, los lugares de fabricación y la finalidad de los productos fabricados.

También se recogen los conceptos de productos compensadores y subproductos.

### a. Fabricación

(LIE art.4.18 y 15)

Se entiende por fabricación la extracción de productos objeto de impuestos especiales y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación.

Se considera como **extracción** la actividad previa a la fabricación, por la que se extraen u obtienen los productos directamente de la naturaleza (p.e., los yacimientos de gas natural).

No obstante lo anterior, **no** tienen la consideración de fabricación:

**a)** Las operaciones mediante las cuales el usuario de un producto objeto de los IIEE vuelve a utilizarlo en el mismo establecimiento, siempre que el impuesto satisfecho no sea inferior al que corresponda al producto reutilizado (LIE art.53.2).

**b)** La obtención de productos comprendidos en la tarifa 2ª del IEH, a partir de otros productos igualmente incluidos en dicha tarifa por los que se hubiera ultimado el régimen suspensivo (LIE art.53.5.a).

Se entiende por **transformación** el proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de impuestos especiales a partir, total o parcialmente, de productos que también son objeto de tales impuestos y que están sometidos a distinta tributación de la que corresponde al producto obtenido. También la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenida sea superior a la de producto empleado (LIE art.4.32).

La transformación supone, por tanto, una modalidad de fabricación en la que los productos de partida empleados en las operaciones son también objeto de los impuestos especiales.

Se incluye dentro del concepto de transformación las operaciones de adición de marcadores y trazadores y las operaciones de desnaturalización.

Estas operaciones, por sus propias características, se incluyen en el **segundo tipo** de operaciones de transformación, ya que se está obteniendo un producto objeto de los IIEE, sometido a la misma tributación que el producto de partida, pero en mayor cantidad por la adición de los desnaturalizantes o marcadores.

La **desnaturalización** consiste en la adición a un producto, objeto de los impuestos especiales de fabricación, de un determinado producto químico, que altera las características físicas del producto con el fin de facilitar el seguimiento y control de productos destinados a un fin para el que se prevé un beneficio fiscal, así como la distinción respecto de aquellos productos que no disfrutan de un beneficio fiscal, siendo su tributación superior.

**Precisiones** 1) La actividad de **extracción de crudo de petróleo**, que sin sufrir ningún proceso de transformación posterior se destina a ser utilizado directamente como combustible, constituye hecho imponible del IEH y procede liquidar el impuesto cuando el crudo sale del establecimiento productor (TS 25-6-08, EDJ 128100).



2) El trabajo de **recuperación de hidrocarburos** en el sistema de maquila constituye hecho imponible del IEH, ya que dicha labor debe encuadrarse en una actividad de fabricación (AN 7-2-11, EDJ 7187).

3) La **extracción de biogás** constituye fabricación y configura el hecho imponible del IEH, por lo que debe realizarse en una fábrica en régimen suspensivo, devengándose el impuesto a la ultimación de dicho régimen (DGT CV 6-10-14).

4) El **envejecimiento del aguardiente de vino**, entendido como la operación consistente en dejar que se desarrollen naturalmente en recipientes apropiados ciertas reacciones que confieren a la bebida cualidades organolépticas que no tenía anteriormente, sin que ello suponga un incremento del volumen final de producto, no constituye transformación y, por lo tanto, tampoco fabricación (DGT CV 27-9-06).

5) La mera **adquisición y almacenamiento** de alcohol para su posterior expedición y venta sin realizar ninguna modificación de sus características, no constituye fabricación (DGT CV 5-5-06; CV 19-1-12).

6) La obtención de tolueno a partir de vapores de tintas de impresión encaja en la definición de fabricación y constituye el hecho imponible del IEH, por lo que ha de realizarse en una fábrica inscrita como tal en el Registro territorial de IIEE (DGT CV 5-11-04).

137

7) El **embotellado** o envasado de vinos tranquilos ya elaborados, procedentes de otros establecimientos, no constituye fabricación a efectos del IVBF (DGT CV 17-12-93).

8) Constituye fabricación la actividad en la que a partir de un producto que no es objeto del impuesto se obtiene un producto objeto del impuesto. En este sentido, la **hoja de tabaco** sin elaborar no está sujeta al ILT; no obstante, el **tabaco cortado o fraccionado** que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior sí estaría sujeto (DGT CV 21-2-14).

9) Una bebida alcohólica elaborada a partir de una **mezcla** de un vermut sujeto al IPI (que representaría un porcentaje próximo al 9% del volumen final del producto), con un vino tranquilo sujeto al IVBF (en porcentajes próximos al 25%), más cierto volumen de agua carbonatada (aproximadamente dos tercios del volumen del producto final), esencias, azúcar, colorantes, etc., de forma que el resultado final es un producto clasificado en el código NC 2206.00.39.00 de grado alcohólico adquirido 4,9% vol., tiene la consideración de bebida fermentada tranquila a efectos de los impuestos especiales de fabricación. La elaboración de esta bebida constituye la obtención de un producto objeto del IVBF que es, por definición, fabricación de dicha bebida fermentada, aunque sea también transformación. Como tal fabricación debe efectuarse en una fábrica, en régimen suspensivo (DGT CV 27-7-16).

138

**Ejemplos** 1) Son operaciones de transformación la obtención de un producto intermedio a partir de vino al que se añade alcohol o la mezcla de una cerveza con una bebida analcohólica.

En el primer caso, se obtiene un producto objeto del IPI a partir de dos productos (vino y alcohol), sujetos respectivamente al IVBF y al IABD. En el segundo caso, se obtiene un producto incluido en el mismo ámbito objetivo que el correspondiente a la materia prima (ISC) pero en mayor cantidad.

2) La adición de marcadores al gasóleo, para obtener gasóleo de calefacción (gasóleo C) o gasóleo destinados a usos agrícolas (gasóleo B), así como la adición de desnaturalizantes generales o específicos al alcohol para obtener alcohol total o parcialmente desnaturalizado, constituyen operaciones de transformación.

## b. Fábrica. Lugar de elaboración de los productos

(LIE art.4.17 y 15)

140

Una fábrica es el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Dentro de la normativa reguladora de cada impuesto se recogen las disposiciones particulares exigibles a los establecimientos fabriles.

En todo caso, tienen la consideración de **fábrica** los siguientes establecimientos:

**a)** Los establecimientos en que se sometan los productos definidos en la LIE art.49.1 (nº 3645 s.) a un tratamiento definido, según el concepto establecido en la Nomenclatura Combinada capítulo 27 nota 5.

**b)** Los establecimientos en que se sometan productos comprendidos en la tarifa 1ª del IEH a una transformación química, previa solicitud de sus titulares.

Se entiende por **transformación química** cualquier operación que tenga por objeto la transformación molecular del producto.

Es el operador el que tiene la potestad de solicitar que el establecimiento en que se realicen este tipo de operaciones sea considerado fábrica o no. En el caso de solicitar la inscripción, el establecimiento debe cumplir con todos los requisitos establecidos para su funcionamiento como tal.

Sin embargo **no** tienen la consideración de fábrica los establecimientos que obtengan de forma accesoria pequeñas cantidades de hidrocarburos (LIE art.53.3).

Se entiende que forman parte de la fábrica los **establecimientos auxiliares** en los siguientes casos:

**a)** Los almacenes auxiliares de las bodegas elaboradoras de vino y bebidas fermentadas, siempre que se encuentren situados dentro de la misma provincia y no se realicen en ellos operaciones de fabricación (RIE art.65.2).

**b)** Los almacenes auxiliares de una fábrica de productos intermedios, siempre que se encuentren situados dentro de la misma provincia y no se realicen en ellos operaciones de fabricación (RIE art.70.1).

141

**Lugar de elaboración** (LIE art.15; RIE art.11.1.c) La fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realiza en fábricas, en régimen suspensivo.

142

No obstante, pueden efectuarse dentro de los **depósitos fiscales** las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores, y aquellas otras operaciones permitidas, como las mezclas de productos objeto del IEH entre sí o con otros productos, siempre que la mezcla obtenida esté comprendida en el ámbito objetivo del impuesto (RIE art.11.1.c).

Pueden efectuarse **fuera** de las fábricas y depósitos fiscales, la 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. Estas operaciones no tienen la consideración de fabricación.

En todo caso, no se permite la entrada en fábricas y depósitos fiscales de productos por los que ya se hubiera producido el **devengo** del impuesto, salvo en los siguientes casos tasados:

- Reintroducción de 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 UE (nº 362 s.).

- Devolución a fábrica o depósito fiscal de bebidas alcohólicas que hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano (nº 1645 s.).

- Envío por los destiladores artesanales de bebidas por ellos producidas a otras fábricas de bebidas derivadas (nº 3500).

- Devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del IEH que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados (nº 4190 s.).

- Devolución de las labores del tabaco a fábrica para su reciclado (4860 s.).

- Reintroducción de productos en el establecimiento de origen que no hayan podido ser entregados al destinatario por causas ajenas al depositario autorizado expedidor (nº 928 s.).

- Cese de actividad del establecimiento donde se encuentren los productos, con aplicación de una exención (LIE art.15.5).

**Precisiones.** **1)** La entrada en fábricas y depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera producido el **devengo** del impuesto, solo se permite 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 o en aquellos casos en los que se produzca el cese de actividad del establecimiento donde se encuentren los productos, con aplicación de una exención (DGT CV 14-4-16).

143

**2)** Los productos por los que ya se ha devengado el impuesto y que se encuentran **fuera** del **régimen suspensivo** no pueden introducirse en un depósito fiscal, incluso cuando la introducción sea temporal y dentro de un medio de transporte para cargar nuevos productos (DGT CV 20-2-07).

**3)** Tiene la calificación de fábrica de hidrocarburos la **instalación** para la producción de **biogás** obtenido por transformación de biomasa residual (DGT CV 10-1-08).

**4)** Como en el establecimiento no se obtienen los productos sujetos al IEH de forma accesoria, ya que obtenerlos es su función principal, ni tampoco se obtienen pequeñas cantidades, el mismo constituye una fábrica al no resultar de aplicación la excepción de la LIE art.53.3 (DGT CV 10-7-15).

**5)** La mezcla de ciertos hidrocarburos y otros productos para obtener un producto comercial que se clasificaría en el código NC 3811 y se utilizaría como aditivo para carburantes es una operación de **transformación**, en la que la cuota que correspondería al producto obtenido será siempre mayor que la cuota correspondiente a los productos utilizados, por lo que la operación debe realizarse en una fábrica o depósito fiscal de hidrocarburos en régimen suspensivo, al no resultar de aplicación el LIE art.15.3 (DGT CV 6-5-16).

**Ejemplos.** **1)** Pueden realizarse en depósitos fiscales de hidrocarburos operaciones de mezclas de aditivos, no incluidos en el ámbito objetivo del IEH, con gasolinas o gasóleos.

144

**2)** Pueden realizarse en un depósito fiscal de alcohol operaciones de desnaturalización de alcohol.

**3)** La operación de mezcla de cerveza con bebida analcohólica se puede realizar fuera de fábrica si el establecimiento en el que se realiza la mezcla se recibe la cerveza con impuesto devengado, ya que la tributación correspondiente al producto obtenido no sería inferior al ISC devengado respecto a la cerveza utilizada.

### c. Tenencia con finalidad comercial

[LIE art.15.7, 8, 9 y 10; RIE art.39]

- 146** La distinción entre uso comercial y particular determina mayores exigencias de control tributario y fiscal.  
La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales, debe estar amparada por los **documentos** 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.  
Para determinar si un producto está destinado a **fines comerciales** deben valorarse, entre otros, los siguientes elementos o indicios:  
- estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos;  
- lugar en que se encuentren los productos o, en su caso, modo de transporte utilizado;  
- cualquier documento relativo a dichos productos;  
- naturaleza de los productos;  
- cantidad de los productos.  
En el caso particular de los **hidrocarburos**, se considera uso comercial cuando el transporte de los productos se efectúe mediante formas atípicas realizadas por particulares o por cuenta de ellos.
- 147** Respecto a la **cantidad del producto** se considera, salvo prueba en contrario, que se tienen con carácter comercial, siempre que excedan de los siguientes límites:  
**a)** Labores de tabaco:  
1º Cigarrillos, 800 unidades.  
2º Cigarritos, 400 unidades.  
3º Cigarros, 200 unidades.  
4º Restantes labores del tabaco, 1 kilogramo.  
**b)** Bebidas alcohólicas:  
1º Bebidas derivadas, 10 litros.  
2º Productos intermedios, 20 litros.  
3º Vinos y bebidas fermentadas, 90 litros.  
4º Cervezas, 110 litros.  
Se consideran **formas atípicas** el transporte de carburantes que no se realice dentro del depósito de los vehículos 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.
- 148** **[Precisiones]** El **volumen** constituye un indicio para determinar el carácter comercial o no de un producto, pero no determina por sí solo el carácter comercial.
- 
- [Ejemplo]** Un particular adquiere la siguiente cantidad de bebidas alcohólicas para celebrar un evento familiar: 3 botellas de ginebra, 3 botellas de ron y 4 botellas de whisky, todas ellas con una capacidad de un litro y 50 litros de cerveza.  
Como no se superan los límites legales y además no concurren más indicios, la tenencia y circulación de las bebidas no tendrá carácter comercial y no estará sometida a requisitos especiales en relación con los IIEE.

### d. Perfeccionamiento fiscal

[RIE art.1.11 y 3]

- 150** Se define como el procedimiento mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, recibidos en régimen suspensivo, se obtienen **productos compensadores** que no son objeto de los impuestos especiales de fabricación. El régimen suspensivo se ultima cuando los productos obtenidos son objeto de exportación.  
Los fabricantes de los productos compensadores deben solicitar, de la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se van a utilizar los productos objeto de los impuestos especiales en la fabricación, autorización para recibir aquellos productos en régimen suspensivo. La solicitud irá acompañada de la siguiente **documentación**:  
**a)** La exigida para la solicitud de inscripción en el Registro territorial, en lo que se refiere a las operaciones de fabricación de los productos compensadores.  
**b)** Memoria explicativa del proceso de fabricación de los productos compensadores, en la que se precise la proporción en que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación figuran en la composición del producto compensador, así como de los que se consumen en su proceso de fabricación y, en su caso, los subproductos obtenidos.