

ANÁLISIS NORMATIVO

MODIFICACIONES DE LA LEY Y REGLAMENTO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

La modificación de la LIIEE y del RIIEE obedece, en primer lugar, a la trasposición de la Directiva (UE) 2020/262, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, la Directiva (UE) 2020/1151, por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, y la Directiva (UE) 2019/2235, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales. En segundo lugar, la necesidad de adaptación de los términos y definiciones recogidos en las citadas Directivas; así, por ejemplo, el término “Comunidad Europea”, se sustituye en la LIIEE por el de Unión Europea, o se introduce el término territorio cuando se refiere a un Estado miembro (Tratado de Lisboa). Y, en tercer lugar, la necesidad de exigir mayores responsabilidades a los sujetos obligados, en particular en el ámbito reglamentario en la lucha contra el fraude, la evasión y el abuso, muy especialmente con relación al fraude tipo carrusel en el impuesto sobre hidrocarburos y en el de las bebidas alcohólicas.

1. Modificación del hecho imponible de los Impuestos Especiales.

La nueva redacción del artículo 4 de la LIIEE, modifica la definición del hecho imponible contenida en la norma. Se matiza que la fabricación, entendida como el proceso, normalmente industrial, por el que se transforman primeras materias en productos semielaborados, o de estos, en otros finales y terminados, se entenderá realizado **“incluso cuando se lleven a cabo de forma irregular”**. De este modo, al mismo tiempo que se modifica el hecho imponible, se introduce en el artículo 4 de la LIIEE la definición de **“fabricación irregular**, que es la de productos objeto de los impuestos especiales sin cumplir las condiciones establecidas en la LIIEE y en su normativa de desarrollo”. Por ello, el nuevo precepto se expresa en los siguientes términos: “los impuestos especiales son tributos que gravan, en fase única, la fabricación, **incluida la fabricación irregular**, la importación, **la entrada irregular** y, en su caso, la introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón”.

Entendemos que agregar el término **“fabricación irregular”** para delimitar el hecho imponible, es una singularidad innecesaria, pues es indudable que el término “fabricar” incluye todas sus formas, esto es, la regular y la irregular. Del mismo modo, calificamos la definición de “fabricación irregular del apartado 20 del artículo 4”, pues es obvio que el incumplimiento de las condiciones establecidas en la Ley y en su normativa de desarrollo, siempre es un hecho irregular, y así también lo entiende la Directiva cuando se expresa en esos mismos términos en su artículo 6, al definir el hecho imponible. Sin embargo, no puede decirse lo mismo sobre la expresión **“entrada irregular”**, que igualmente se añade al concepto del hecho imponible, ya que está expresamente dispuesta en la Directiva (UE) 2020/262, como un hecho sometido al gravamen, cosa que ciertamente no sucede con la fabricación irregular.

Por consiguiente, se añade una nueva definición al artículo 4 de la LIIEE, la de **entrada irregular**, que será: “La entrada en el territorio de la Unión de productos que

no estén incluidos en el régimen de despacho a libre práctica con arreglo al artículo 201 del Reglamento (UE) nº 952/2013 y con respecto a los que se haya contraído una deuda aduanera en virtud del artículo 79, apartado 1, de dicho Reglamento, o una deuda que se habría contraído si los bienes hubieran estado sometidos a derechos de aduana”.

2. Los depósitos fiscales

2.1. Modificación de la definición de depósito fiscal.

Se propone modificar el artículo 4, que incluye la definición de depósito fiscal. La transformación propuesta consiste en sustituir la anterior redacción del precepto, que señala que un depósito fiscal es el establecimiento en el que **pueden almacenarse, recibirse, expedirse** y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, por el precepto que prevé que un depósito fiscal es el establecimiento en el que **se almacenen, reciban, expidan** y, en su caso, se transformen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo.

La propuesta no tiene otra finalidad que concluir con la capacidad o facultad de los titulares de los depósitos fiscales de ejecutar una acción de forma independiente, evitando que las operaciones del depósito fiscal se limiten exclusivamente a recibir y expedir, pero sin llegar a almacenar los productos. De esta forma se instaura la obligación de almacenar, evitando la aparición de los depósitos fiscales denominados “virtuales”, que únicamente expiden y reciben de forma inmediata, pero sin almacenar.

En consecuencia, al mismo tiempo, se modifica la definición del Régimen suspensivo del artículo 4 de la LIIEE, ampliando con el término “almacenamiento”, quedando la definición del régimen suspensivo de la siguiente forma: El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia, **almacenamiento** o circulación de productos objeto de los impuestos especiales.

2.2. El nuevo Registro de zonas delimitadas en los depósitos fiscales.

Se modifica el artículo 11 del RIIEE, respecto a la autorización la zona delimitada del local en que se encuentre instalado el depósito a los efectos del almacenamiento y ulterior reexpedición de productos por los que se devengó el impuesto a tipo impositivo pleno, con ocasión de la ultimación del régimen suspensivo y que posteriormente fueron devueltos a su titular. Se añade que una vez concedida la autorización, la oficina gestora acordará **la inscripción de la zona delimitada del local** en el registro territorial de impuestos especiales, designando a esta zona un código de actividad y establecimiento independiente del correspondiente al depósito fiscal. Además, como novedad, se exige el movimiento de estos productos debe anotarse en un registro contable, de forma separada a la contabilidad propia del depósito fiscal. Las anotaciones en dicho registro se justificarán con el albarán expedido por la persona o entidad que efectúe la devolución y con el albarán que se emita para amparar la circulación de los productos reexpedidos.”.

3. Nuevas figuras tributarias: “Destinatario certificado y Expedidor certificado”

Se introducen dos nuevas figuras cuando el devengo del impuesto se ha producido y por tanto, ultimado el régimen suspensivo en el territorio de un Estado. De este modo, se sustituye la figura del “Receptor autorizado”, que se entendía como la persona o entidad, 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, por los de, según se trate de un envío o de una recepción, **Destinatario certificado y Expedidor certificado**.

Se incluye un apartado 10 al artículo 4 de la LIIEE, en el que se establece la definición de “**Destinatario certificado**”: Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, registrada ante las autoridades competentes del Estado miembro de destino, **con el fin de recibir** productos sujetos a impuestos especiales que, en el ejercicio de la profesión de dicha persona, hayan sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y posteriormente trasladados al territorio de otro Estado miembro.

Se incluye un apartado 15 al artículo 4, la definición de “**Expedidor certificado**”: Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, registrada ante las autoridades competentes del Estado miembro de expedición **con el fin de enviar** productos sujetos a impuestos especiales, que en el ejercicio de la profesión de dicha persona hayan sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y posteriormente trasladados al territorio de otro Estado miembro.

4. Nuevas definiciones: Importación, territorios, NC y tiendas libres de impuestos

Se sustituye el concepto de “Territorio tercero” por el de “Terceros territorios, “en los que se incluyen los siguientes territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión: 1º. En el Reino de España: Islas Canarias; 2º. Los territorios franceses a que se refieren los artículos 349 y 355, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; 3º. En la República de Finlandia: Islas Aland, Y los siguientes territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión: 1º. En la República Federal de Alemania: Isla de Heligoland y el territorio de Büsingen; 2º. En el Reino de España: Ceuta y Melilla; 3º. En la República Italiana: Livigno. Así como los territorios comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 355, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por su parte, se incluye una nueva definición en el apartado 31 del artículo 4 de la LIIEE del “Territorio de un Estado miembro”, entendido como el territorio de uno de los Estados miembros a los que son aplicables los Tratados, conforme a lo previsto en los artículos 349 y 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, salvedad hecha de terceros territorios.

Por otro lado, se sustituye la definición de importación que se incluye en el apartado 21 del artículo 4 de la LIIEE, precisando como “el despacho a libre práctica de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) nº 952/2013. Se refiere a los casos de importación de productos que no impliquen un destino de régimen especial (suspensivo) o la exportación y que se consideren, una vez nacida la deuda aduanera, como “mercancías de la Unión”.

Asimismo, se precisa la definición de los códigos NC añadiendo que, los códigos NC

a que se hace referencia en los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se entenderán referidos a los códigos del Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1602 de la Comisión. Los códigos NC del Impuesto sobre Hidrocarburos son los del Reglamento (CE) nº 2031/2001 de la Comisión, de 6 de agosto de 2001

Por último, se completa la definición de las tiendas libres de impuestos como “los establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto, en la zona bajocontrol aduanero destinada al embarque, tránsito o llegada del viajero una vez superadoel control de seguridad y/o el control de pasaporte para su acceso”.

5. La transformación (fabricación)

Se entiende por fabricación, el proceso, normalmente industrial, por el que se transforman primeras materias en productos semielaborados, o de estos en otros finales y terminados. La LIIEE no se aleja de esta definición pero abarca un concepto mucho más amplio. El apartado 18 del artículo 4 de la LIIEE indica que estaremos en presencia de fabricación cuando se lleven a cabo cualquiera de estas dos operaciones: 1) la extracción de productos objeto del impuesto y 2) Cualquier proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros incluida la transformación.

Luego, en el concepto de fabricación se incluye la “transformación”, cuyo concepto se modifica en el apartado 34 del artículo 4 de la LIIEE, concretándolo a cualquier procesoque concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- (a) El producto de partida y el producto obtenido se incluyen en ámbitos objetivos de impuestos especiales de fabricación diferentes.
- (b) El producto de partida y el producto obtenido se incluyen en el ámbito objetivo del mismo impuesto especial de fabricación, pero el epígrafe o tipo impositivo aplicable es diferente.
- (c) El producto de partida y el producto obtenido se incluyen en el ámbito objetivo del mismo impuesto especial de fabricación y en el mismo epígrafe o tipo impositivo aplicable, pero, como resultado del proceso, la cantidad de producto obtenido es mayor que la cantidad empleada de producto de partida.
- (d) Se trate de una operación de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores.

6. Las pérdidas (supuestos de no sujeción)

Se introducen en el artículo 6 de la LIIEE, como supuesto de no sujeción, **las pérdidas parciales debidas a la naturaleza de los productos**, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, tenencia, 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. No obstante, se añade que no serán de aplicación los porcentajes reglamentarios a las pérdidas parciales debidas a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante una circulación intracomunitaria, cuando las autoridades competentes prueben la existencia de fraude o irregularidad. En este caso, la inclusión de las pérdidas parcialesimpide la pérdida total debidas a la propia naturaleza de los productos.

Desaparecen las pérdidas generales por casos fortuitos o de fuerza mayor, salvo que impliquen la **destrucción total o pérdida irremediable total o parcial**. Se

considerará que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable, cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado. Esta innovación confirma la imposibilidad de acreditar que las pérdidas ocasionadas por robo no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales. Incluso para aquellos productos que debido a la pérdida parcial, cambien de epígrafe o incluso de código NC, no variará el tipo tributario de que se trate.

6.1. No sujeción en el impuesto sobre hidrocarburos.

El artículo 47 1.b) de la LIIEE, contempla que no estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen la “utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo de hidrocarburos”.

Se adapta el texto legal a la reciente sentencia del TJUE, en el asunto C-44/19, sobre el “autoconsumo” de combustible no sujeto al impuesto. La petición de decisión prejudicial partió del Tribunal Supremo español, que solicitó del alto Tribunal Europeo interpretación de la Directiva 2003/96, en concreto de su artículo 21.3, frente al artículo 47 1.b) de la Ley de la LIIEE. El TJUE se pronunció sobre el alcance de la no sujeción del combustible utilizado en un proceso catalítico, destinado conjuntamente a la obtención de combustible y carburante, además de eliminar los compuestos de azufre que favorecen la corrosión y generan óxidos de azufre. Consecuencia de este proceso, se obtiene como subproducto azufre que se puede comercializar y, en consecuencia, el hidrocarburo utilizado como combustible debe gravarse por el impuesto.

La nueva redacción añade una nueva condición indiscutible, y señala que únicamente estarán no sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen la “utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, de hidrocarburos **que se destinen a un uso como combustible o como carburante**”.

6.2. No sujeción en la Circulación intracomunitaria.

Se esclarecen los supuestos de destrucción total o pérdida irremediable -total o parcial- en la circulación intracomunitaria durante el transporte de los productos. Se modifica el apartado 2 del artículo 16 de la LIIEE en los siguientes términos: 2. La destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de los productos sujetos a impuestos especiales, durante su transporte en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado miembro en que se ha producido el devengo, por caso fortuito o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes de dicho Estado miembro para destruir dichos productos, no producirá el devengo de los impuestos especiales en dicho Estado miembro.

Como novedad, se añade el supuesto de que las pérdidas obedezcan a la naturaleza propia de los productos -que hasta ahora no estaba contemplada-, siempre y cuando, eso sí, la cuantía de la pérdida se sitúe por debajo del porcentaje reglamentario establecido, y a menos que un Estado miembro tenga motivos razonables para sospechar la existencia de fraude o irregularidad.

7. Devengo del impuesto

La LGT, en su artículo 21, determina que el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. En su apartado segundo dispone que la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de esta, en un momento distinto al del devengo del tributo. De esta forma, la LGT faculta a la LIIEE a instituir el régimen suspensivo y fijar el momento que las cuotas son exigibles.

La modificación de la LIIEE se ajusta a la armonización de la Directiva (UE) 2020/262, del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, y no hace más que recoger los supuestos contemplados en el apartado 2 del artículo 6 de la citada Directiva que obliga a gravar los productos sujetos a impuestos especiales, devengándose en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo”.

En este orden, son varias las modificaciones que afectan al devengo del impuesto. En primer lugar, la que afecta a los supuestos de importación, en los cuales el devengo se sustituye el momento en el que nace la deuda aduanera que origina en la admisión de la declaración en aduana, por el del momento de su despacho de aduana de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) nº 952/2013, que será el momento en que las mercancías no pertenecientes a la Unión se incluyen en el régimen de despacho a libre práctica.

En segundo lugar, en el caso de pérdidas y de no conocerse el momento en que se produce el devengo, se instaura un nuevo supuesto, el de pérdidas en el almacenamiento que será el de la comprobación de tales pérdidas.

En tercer lugar, en los supuestos de expediciones con destino a un **destinatario certificado**, en el momento de la recepción por este de los productos en el lugar de destino.

En cuarto lugar, en los supuestos de **entrada irregular** en el territorio de la Unión, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación, a menos que la deuda aduanera se extinga en virtud del artículo 124, apartado 1, letras e), f), g) o k), del Reglamento (UE) nº 952/2013, esto es, cuando las mercancías sean confiscadas o decomisadas; sean destruidas bajo vigilancia aduanera o abandonadas en beneficio del Estado; se derive de la total destrucción o pérdida irremediable de dichas mercancías por causa inherente a su propia naturaleza, caso fortuito o fuerza mayor, y en ciertos casos, cuando se justifique las mercancías no se han utilizado ni consumido y han salido del territorio aduanero de la Unión.

En quinto, en los supuestos de expediciones desde el territorio de otro Estado miembro con destino a los destinatarios a los que se refiere el artículo 16.1.a).iv), de la Directiva 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, en el momento de su recepción. Se trata de los productos cuando estén destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares; por organismos internacionales reconocidos; por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial; por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial; por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre: para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado

con terceros países u organismos internacionales.

Por último, en los supuestos de **fabricación irregular**, en el momento en el que se tenga constancia de la obtención de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

8. Sujetos pasivos y responsables

Se modifica el texto introduciendo las nuevas figuras tributarias y nuevos sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, a personas que, hasta el momento, únicamente estaban obligados a pagar la deuda como responsables solidarios. El artículo 36 de la LGT define el sujeto pasivo como el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. El artículo 8.2 de la LIIEE se modifica, añadiendo los siguientes sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

- b) El declarante, como se define en el artículo 5, punto 15, del Reglamento (UE) nº 952/2013, o cualquier otra persona, a que se refiere el artículo 77, apartado 3, de dicho Reglamento, cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.
- d) Los destinatarios certificados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.
- f) Cualquier persona que participe en la entrada irregular de mercancías en el territorio de la Unión.
- g) Cualquier persona que participe en la fabricación irregular de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.
- h) Quienes posean, almacenen, 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 con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional.

Esta última letra h), es de especial trascendencia, pues estará obligado al pago en calidad de sujeto pasivo del impuesto, cualquier persona que haya intervenido en la comercialización y suministro de un producto gravado por el impuesto especial y que este no haya sido ingresado, cualquier que sea su causa. No se menciona en el texto legal propuesto, cuando cesará la condición de sujeto pasivo, lo que resultará de una enorme complejidad en la depuración de responsabilidades, a no ser que se aplique lo introducido en el nuevo apartado 8 al artículo 8, en el supuesto de que existan varios deudores para una misma deuda, en el que se contempla que estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.

En particular, en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos, se añade un apartado 8 al artículo 8 en el que se contempla que serán responsables solidarios del pago del impuesto quienes posean, bien para su distribución al por mayor o al por menor, o para su uso como carburante en vehículos destinados al transporte de mercancías o pasajeros, hidrocarburos en los que se detecte la presencia de otros productos ajenos a los mismos, excepto los aditivos o marcadores debidamente autorizados, o que hayan sido adquiridos a operadores distintos de los habilitados para su comercialización por la normativa sectorial correspondiente.

9. Justificación del uso y destino de productos exentos o bonificados

Las personas que utilizan los productos objeto de una exención o bonificación están obligados a justificar su destino, en caso contrario se presume que tales productos se han utilizado o destinado a fines distintos de los permitidos para la aplicación de la exención o bonificación, y por tanto, estarán obligadas a ingresar la cuota que corresponda (artículo 52.2 RIIEE). La misma presunción contempla el apartado 11 del artículo 15 de la LIIEE: “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” Por esta razón, fuera del régimen suspensivo no cabe hablar de supuestos de no sujeción, sino de “*supuestos de no justificación*”.

En este sentido, se añade un párrafo al apartado 6 del artículo 15 para el tratamiento de las diferencias. Así, cuando las diferencias en menos excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente respecto de productos por los que se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo reducido o de una exención, se considerará que su uso o destino no se ha justificado.

10. Infracciones

10.1. Sanciones contabilidad

Se mantienen las infracciones por lo que respecta a la contabilidad de existencias, y finalmente no se adecuan al nuevo sistema SILICIE, tal y como se preveía en el anteproyecto. Tampoco se instauran las nuevas sanciones al respecto también contenidas en el proyecto de Ley.

11. Exenciones

11.1. Alcohol destinado a fabricación de medicamentos.

Se sustituyen las condiciones específicas que se deben cumplir para la exención y fijadas en el artículo 42.4 de la LIIEE para el alcohol destinado a medicamentos, por una remisión a la fabricación de medicamentos a los que se refiere la Directiva 2001/82/CE, por la que se establece un código comunitario sobre medicamentos veterinarios, y la Directiva 2001/83/CE del Parlamento Europeo y del consejo, de 6 de noviembre de 2001, por la que se establece un código comunitario sobre medicamentos para uso humano.”

11.2 Procedimiento de la exención de carburante a las fuerzas armadas.

El artículo 5.8 del RIIEE, se modifica estableciendo una nueva obligación. En las importaciones de carburantes destinados a ser utilizados por los vehículos de las fuerzas armadas se añade la obligación de presentar un certificado acreditativo del destino de los bienes, por persona debidamente autorizada por la fuerza armada del Estado miembro o por el Ministerio de Defensa.

12. Devoluciones

12.1 Devolución por destrucción o inutilización de marcas fiscales.

Se sustituye la comunicación por escrito por una simple comunicación. Pero se añade que en dicha comunicación deberá identificar los códigos electrónicos de seguridad de las marcas fiscales adheridas a los envases de bebidas derivadas, o el número de identificación de las marcas fiscales adheridas a las labores del tabaco a destruir. También se contempla, como novedad, que la destrucción o inutilización de dichas marcas se podrá llevar a cabo mediante la baja electrónica de los códigos de seguridad incorporados a las mismas, conforme al procedimiento establecido.

13. Productos de la Tarifa 2ª

Se incluye la obligación de aportar garantías para los productos de la tarifa 2ª del impuesto. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá exigir la aportación de una garantía a los propietarios, poseedores o tenedores de aquellos productos que, según sus características objetivas, sean especialmente aptos para su uso como carburante o combustible.

En particular, se considera que son especialmente aptos para su uso como carburante o combustible, aquellos productos que, estando constituidos por mezclas de gasóleo y otros productos, y a pesar de ser el gasóleo su componente mayoritario, no se encuentran comprendidos dentro de los definidos en la letra f) del apartado 1 del artículo 49 de la Ley. El importe de la garantía a aportar será el resultado de aplicar al volumen de producto, el tipo impositivo correspondiente a aquellos hidrocarburos de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, cuya capacidad de utilización resulte equivalente. En concreto, a aquellos productos a los que hace referencia el apartado anterior, les será de aplicación el tipo impositivo establecido en el Epígrafe 1.3 de la Tarifa 1ª del apartado 1 del artículo 50 de la LIIEE.

Cuando los productos no sean usados como combustibles o carburantes, quienes hayan constituido la garantía, podrán solicitar su devolución a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa justificación de que los productos se han destinado a usos distintos a los de carburante o combustible.

Transcurrido un año, sin que se haya solicitado la devolución de la garantía, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los productos se han utilizado como combustibles o carburantes y la Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará la correspondiente liquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos, aplicando el tipo impositivo correspondiente a aquellos hidrocarburos de la Tarifa 1ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley, cuya capacidad de utilización resulte equivalente, pudiendo aplicar la garantía al cobro de la deuda tributaria resultante de dicha liquidación. Lo dispuesto se aplicará igualmente en aquellos casos en los que, habiéndose solicitado la devolución de la garantía, no resulte debidamente acreditada la justificación del uso de los productos en usos distintos a los de carburante o combustible.”.

14. Circulación

14.1 Circulación intracomunitaria

Se instaura el **Documento administrativo electrónico simplificado** destinado a amparar la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, por el procedimiento de envíos garantizados.

Por otro lado, se sustituye las condiciones para considerar finalizada la circulación intracomunitaria de productos en régimen suspensivo, que finalizará, no una vez hayan sido entregados los productos, sino en el momento en el que efectivamente son entregados a su legítimo destinatario y este haya recibido la entrega de dichos productos. En los casos de exportación por una aduana de salida situada en el ámbito territorial externo, finalizará en el momento en el que los productos hayan abandonado el territorio de la Unión. En este sentido, se añade que la AEAT cumplimentará una notificación de exportación, en base a la información sobre la salida de los productos que hayan recibido de la aduana de salida, en virtud del artículo 329 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, o de la aduana en la que se realicen los trámites para la salida de los productos del territorio aduanero, en la que se certifique que los productos sujetos a impuestos especiales han abandonado el territorio de la Unión, utilizando sistema informatizado y procederá a su remisión al titular de la fábrica o del depósito fiscal desde el que se realice la exportación.

También se contemplan los supuestos de exportación de productos procedentes del ámbito territorial no interno y con la aduana de salida en el ámbito interno. En estos casos, la AEAT verificará por vía electrónica los datos de base, en los cuales debe cumplimentarse la notificación de exportación, y enviará la notificación de exportación a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

En casos de ausencia de notificación, se contempla en la modificación propuesta del artículo 14 del RIIEE, en ciertos supuestos la validez de otros documentos, como un albarán, documento firmado o autenticado por el operador económico que haya sacado los productos y que certifique la salida de estos, documento en el que las autoridades aduaneras de un Estado miembro o de un tercer país certifiquen la entrega, registros de los productos suministrados a buques, aeronaves o instalaciones en alta mar, conservados por los operadores económicos; en definitiva, cualquier otro medio de prueba admitido en derecho en virtud del cual quede acreditado ante la AEAT que los productos han salido del territorio de la Unión.

14.2. Circulación interna

Se añade un apartado 6 al artículo 24 del RIIEE, en el que se indica que los albaranes de circulación que deban amparar la circulación de los productos en los supuestos de ventas en ruta, deberán cumplir los requisitos establecidos en el artículo 27 de este Reglamento, es decir, el albarán electrónico establecido en el SINAЕ.

Igualmente, se instaura un “régimen de rectificación de datos de los documentos de circulación”, que consiste en el siguiente:

- a. La omisión o inadecuación a la realidad, por cualquier causa, de los datos esenciales mencionados en el apartado 5 del artículo 19 de la Ley, puesta

de manifiesto una vez que los productos han llegado a destino, deberá ser notificada por el destinatario a través de comunicación telemática a la oficina gestora correspondiente al destinatario. La carencia del código administrativo de referencia, al que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 19 de la Ley, no será susceptible de ser subsanada.

- b. La omisión o inadecuación a la realidad, por cualquier causa, de datos que deban contener los documentos de circulación, incluso durante el transporte, que no tengan carácter esencial, deberá ser notificada a las autoridades competentes por el expedidor o por su cuenta o, si los productos ya hubieran llegado a destino, por el destinatario. La comunicación telemática se realizará a la oficina gestora correspondiente al destinatario si los productos ya han llegado a destino, o a la oficina gestora correspondientes al expedidor, en caso contrario.”.

15. Marcas fiscales

Se modifica el artículo 26 del RIIIE, con respecto a la recepción de las marcas fiscales, mediante el cual se añade que “Tras la recepción de las marcas fiscales, en el caso de bebidas derivadas, el titular del establecimiento solicitante deberá incorporar a la Sede electrónica de la AEAT, además de la información que se solicita actualmente, como la fecha de recepción el NIF del establecimiento el lugar de adhesión de las marcas fiscales y al número de lote al que pertenezca el producto se deberá comunicar la capacidad de los envases o recipientes donde se adhieran, el grado alcohólico de la bebida derivada y la descripción comercial del producto, conforme al procedimiento aprobado”.

Por otra parte, se modifica el sistema de cálculo de las garantías a presentar para la entrega de marcas fiscales, en el que se considerará la graduación media de las bebidas elaboradas o almacenadas por el interesado durante el año natural anterior y de acuerdo con las capacidades medias de los envases o botellas que hayan salido del establecimiento autorizado el año natural anterior.”

En cuanto a la adhesión en origen, se tendrá en cuenta la capacidad de los envases en que se embotellarán y se supondrá que dichas bebidas tienen un grado alcohólico volumétrico del 40%.

Se añade un plazo para que, mediante procedimiento aprobado y requisitos y condiciones de la llevanza de esta contabilidad de las marcas fiscales, se suministre, dentro de los primeros veinte días de cada mes a la Sede electrónica de la AEAT, los apuntes contables que se hubieran efectuado durante el mes natural anterior.

Se contempla la posibilidad de que en los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor, en las que proceda la inutilización o destrucción de las marcas fiscales, se podrá solicitar la baja electrónica de los códigos de seguridad incorporados a las mismas, conforme al procedimiento aprobado, comprobando la AEAT tales supuestos, con periodicidad mensual y con carácter previo a autorizar la baja electrónica de los códigos de seguridad.

16. Almacenes fiscales

Se clarifica cuáles son los productos que deben asentarse en la contabilidad de existencias, de conformidad con lo establecido en el artículo 50 del RIIEE y en sus disposiciones de desarrollo. La contabilidad deberá referirse a todos los productos introducidos, almacenados y expedidos desde el almacén fiscal. Es decir, se deben asentar en la contabilidad cualquier producto gravado por el impuesto, cualquiera que sea su tarifa Y epígrafe. Así mismo, se añade en el artículo 27 del RIIEE, que los retornos únicamente se justificaran con el correspondiente CRE, y lo mismo sucederá con respecto a las entregas directas que se efectúen desde el depósito fiscal de origen.

16.1. Distribución al por menor de combustibles y carburantes

Se instaura la obligación de inscribirse en el Registro Territorial (CAE), a los operadores dedicados a la distribución al por menor de combustibles y carburantes a vehículos en instalaciones habilitadas al efecto que, de acuerdo a lo previsto en el artículo 43 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, vayan a realizar suministro a otros distribuidores al por menor, deberán inscribirse en el Registro de distribuidores al por menor de hidrocarburos de la oficina gestora correspondiente al domicilio de la instalación habilitada para el desarrollo de dicha actividad. La inscripción se realizará con carácter previo al inicio de la actividad de suministro de combustibles y carburantes para vehículos a otros distribuidores al por menor.

La AEAT, con carácter previo a la inscripción, comprobará la veracidad de los datos aportados. Una vez realizada la inscripción, esta será revocada cuando se constate que no se lleva a cabo el ejercicio efectivo de la actividad de distribución al por menor de hidrocarburos.

El titular de la instalación vendrá obligado a comunicar a la oficina gestora cualquier modificación de los datos suministrados para su inscripción. La Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación podrá controlar los productos que se introduzcan y almacenen en los establecimientos de los distribuidores al por menor de hidrocarburos, incluida la extracción de muestras de los productos.

17. Obligaciones contables

El anteproyecto del RIIEE reformaba su artículo 50, de manera que se obligaba a la llevanza de la contabilidad de productos sujetos a impuestos especiales, mediante el sistema SILICIE, no solo a los actuales (fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y fábricas de vinagre); sino que también incluía a detallistas, beneficiarios de supuestos de exención, beneficiarios de la aplicación de tipos impositivos reducidos u otros establecimientos a los que el Reglamento estableciese la referida obligación contable.

Finalmente, la redacción del artículo 50 del RIIEE permanece intacta y, al menos de momento, la obligación del SILICIE se mantiene únicamente para fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y fábricas de vinagre.