

INFORME FIDE

**IMPUESTOS
ESPECIALES**

FIDE

TAX & LEGAL

Impuestos Especiales

Trámite de información pública

01

Documento sometido a trámite de información pública

Con fecha 20 de mayo de 2021

Anteproyecto de ley xx/2021, de xx de xx, por el que se modifican la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, y otras normas

Tributarias

02

Documento sometido a trámite de información pública

Con fecha 20 de mayo de 2021

Proyecto de real decreto xx/2021, de xx de xx, por el que se modifican el Reglamento de impuestos especiales, aprobado por el real decreto

1165/1995, de 7 de julio, y otras normas tributarias

Disposiciones comunes a todos los Impuestos Especiales

Mediante el Anteproyecto de Ley se modifica la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, cuyo objetivo es trasponer al ordenamiento interno tres Directivas de la Unión, los procedimientos y terminología incorporada en el ámbito aduanero, además de instaurar ciertas novedades en el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos y responsables, en la circulación y control, y la creación de nuevas figuras tributarias. También se introduce el concepto de pérdida parcial como supuesto de no sujeción, así como un nuevo régimen de responsabilidades, infracciones y sanciones.

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Por su parte, el anteproyecto Reglamentario contiene el desarrollo de las modificaciones incluidas en la Ley. Instaura el documento administrativo electrónico de acompañamiento para los productos que han devengado el impuesto en el Estado de origen, así como un nuevo régimen contable por sede electrónica para los establecimientos y usuarios.

Se innova el concepto de depósito fiscal, se instauran nuevos sistemas de garantías y control para los productos de la tarifa 2ª sensibles, ciertos requisitos para los distribuidores al por menor de hidrocarburos y para los productos mezclados utilizados como carburantes, así como el alcance del autoconsumo no sujeto y se concreta el poder energético expresado en gigajulios (GJ) para el gas natural que debe referirse al poder calorífico superior. A la par se incorpora el procedimiento de venta en ruta y de avituallamientos por el sistema electrónico.

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas

Se modifican ciertos códigos NC, se introduce una nueva definición en las exenciones por medicamentos, y se incorporan cambios en el régimen de circulación con Canarias, marcas fideles, fabricación de vinagre y la contabilidad de los sujetos obligados, introduciendo la obligación de registrar las operaciones de desalcoholización.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales

Hecho Imponible

Artículo 4

34. “Transformación”:

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.

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 indicando 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, que según se define en el apartado 34 del artículo 4, comprende las posibilidades siguientes considerando los productos de partida y los productos obtenidos: a) Cuando son productos de diferentes ámbitos impositivos ,b) cuando el epígrafe o tipo es diferente y c) Cuando la cantidad de producto obtenida es mayor que la empleada.

Entendemos que el texto favorece a la confusión, en especial cuando el producto de partida y el obtenido pertenecen a ámbitos objetivos diferentes. Sin duda, el precepto intenta abarcar situaciones cada vez más frecuentes, como por ejemplo la mezcla de gasolina con etanol, sin embargo igual sucederá cuando mezclamos vino con cerveza, o cerveza con una bebida derivada, pues son productos que “se incluyen en ámbitos objetivos de impuestos especiales de fabricación diferentes”. Es mas , el problema se agranda, si se considera que el lugar donde se efectuó la mezcla debe tener la condición de fabrica (artículo 15 de la ley).

En parecidos términos podemos expresarnos con respeto a la letra b) del precepto, en el que contempla que 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. Tal condición es contraria al apartado 3 del artículo 15 de la LIIEE, que en todo caso debería ser modificado. A pesar de que consideramos que el texto actual vigente es claro y abarca todas las posibilidades que la propuesta pretende precisar, entendemos que en todo caso, debería añadirse lo siguiente: “Salvo lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley”.

Artículo 4

20. “Fabricación irregular”: La fabricación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sin cumplir las condiciones establecidas en esta Ley y en su normativa de desarrollo.

Entendemos que el texto propuesto no es conforme con el artículo 7 de la Directiva (UE) 2020/262, pues se refiere a la fabricación irregular únicamente en el caso de transformación y tan solo si tal fabricación se produce fuera del régimen suspensivo. A la par, consideramos que se deben tipificar las causas que originan tal fabricación irregular, evitando conceptos genéricos e indeterminados,

Definición de depósito Fiscal

Artículo 4

9. El establecimiento o la red de oleoductos o gaseoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se reglamentariamente, se almacenen, reciban, expidan y, en su caso, se transformen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo

Se propone modificar la definición actual de depósito fiscal como una instalación en la que en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos reglamentarios, **se almacenen, reciban, expidan** y, en su caso, se transformen productos, sustituyendo la expresión anterior que contempla las *instalaciones donde pueden almacenarse, recibirse, expedirse* y, en su caso, transformarse. La propuesta no tiene otra finalidad que evitar que las operaciones que realice el titular sean únicamente las de recibir y expedir, pero sin llegar a almacenar los productos. De este modo, se insta la obligación de almacenar evitando la aparición de los depósitos fiscales denominados “virtuales” que expiden y reciben de forma inmediata pero sin llegar a producirse el almacenamiento.

Sin embargo, para este fin será preciso instaurar una obligación expresa de almacenar por entero una vez que el producto haya sido recibido. La redacción propuesta, no imposibilita lo que creemos pretende evitar, esto es, la recepción y expedición inmediata de los productos, pues con independencia de su inmediatez y de la cantidad de producto que se reciba, la instalación siempre podrá tener una cantidad mínima almacenada y de esta forma cumplir con la nueva definición de depósito fiscal, pues será una instalación en que la que se almacena, se recibe y se expide.

Entendemos que la Directiva 2020/262 define el depósito fiscal como “todo lugar” en el que, bajo las condiciones fijadas por las autoridades de cada Estado, su titular - el depositario autorizado-, produzca, transforme, almacene, reciba o envíe en régimen suspensivo productos objeto del impuesto. En contraposición, la LIIEE propuesta sortea el término “todo lugar” y recurre, parece ser, exclusivamente a una instalación con la obligación de almacenar. Ciertamente, que el Artículo 16 de la Directiva dispone que la “apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estará supeditada a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro que tienen derecho a determinar a los efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso”, pero no faculta a los Estados a reducir, limitar los “lugares” y a reducir la actividad de recibir, almacenar o expedir productos, de la misma manera que tampoco autoriza a ampliarlos. En definitiva, consideramos que una cosa es establecer las condiciones y requisitos para la apertura de los “lugares” aptos para la circulación del régimen suspensivo impidiendo cualquier fraude, evasión o abuso y otra, limitar tales lugares y restringir la actividad del depositario autorizado. Dicho de otro modo, para evitar distorsiones entre Estados, los “lugares” autorizados como depósito fiscal deben ser análogos en todos los Estados de la Unión, si bien supeditados a los requisitos y condiciones que para su aprobación impongan las autoridades de cada Estado, que entendemos que deberían ser del orden de licencias, garantías, legalizaciones, legitimaciones, certificaciones, declaraciones, intervenciones, contabilidad, etcétera.

Por otro lado, la redacción propuesta insta un concepto de carácter general, entrando en una contradicción al excluir del concepto de depósito fiscal aquellos depósitos fiscales que no almacenan los productos recibidos, como gasoductos y oleoductos o los depósitos fiscales contemplados en el artículo el artículo 17 del de la LIIEE que autoriza las entregas directas o cuando la Oficina Gestora en virtud de lo dispuesto en el artículo 108 ter del RIIEE, autoriza a mezclar los hidrocarburos en el propio buque mientras está atracado en el puerto en que está ubicado el depósito fiscal, sin que estar obligados a la descarga.

Sujeto Pasivo

Artículo 8.2

Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes...

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.

El artículo 36 de la LGT entiende por sujeto pasivo 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 de este. El apartado dos del mismo artículo señala que es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Por su parte el hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación según artículo 5 de la LIIEE es la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Unión y solo respecto de los productos que se encuentran en el ámbito territorial interno de cada uno de los impuestos. En este sentido, entendemos que el precepto propuesto va mucho más allá del propio concepto de sujeto pasivo en calidad de contribuyente definido en la LGT.

Según la letra h) del citado artículo 8.2 será sujeto pasivo del impuesto cualquier persona distinta de los demás sujetos pasivos - depositarios autorizados (letra a), declarantes (letra b) destinatarios registrados (letra c), destinatarios certificados (letra d), destinatarios y depositarios autorizados con entregas directas (letra e), personas participantes en una entrada irregular (letra f) personas que participan en una fabricación irregular (g)- cuando no acredite que el impuesto han sido ingresado por alguna de las personas obligadas a ello.. De esta forma incluye como sujeto pasivo al transportista, al almacenista, el comercializador, al usuario, en definitiva, a cualquier tenedor. La letra h) del citado artículo 8 de la LIIEE instituye de forma común y generalizada al sujeto pasivo renunciando a designar una persona física individualmente considerada, consiguiendo que cualquier individuo o empresa que intervenga en el suministro de productos sujetos al impuesto, eso sí, siempre y cuando no acrediten ellos mismos que el impuesto se ha ingresado. En este sentido entendemos que deben valorarse las siguientes cuestiones:

- (a) La letra h) del artículo 8 de la LIIEE entendemos que origina indefensión pues los sujetos pasivos mencionados en la citada letra h) no disponen, ni tienen acceso a medios de prueba para acreditar que el impuesto ha sido ingresado. Es una prueba de imposible aportación, el usuario o el consumidor final nunca podrán acreditar que una concreta remesa de bebida, cerveza, vino o hidrocarburos, ha ingresado aguas arriba el impuesto debidamente por quien resulte obligado.
- (b) Ciertamente, no todos los contribuyentes son sujetos pasivos, ni todos los sujetos pasivos son contribuyentes. Entendemos que la delimitación del vínculo jurídico en uno y otro impuesto es fundamental. Es un hecho que el usuario o consumidor final será sujeto pasivo a la vez que contribuyente, mientras que el transportista y comercializador no poseerán tal condición pues no soportan la carga del tributo.

Entendemos que debiera y valorarse la actuación diligente de los sujetos citados en la citada letra h) del apartado segundo de artículo 8, excluyéndoles de la condición de sujeto pasivo en calidad de contribuyentes siempre que hayan actuado con la diligencia debida, Diligencia que podría quedar acreditada con la documentación que acredite que su proveedor/cliente está al corriente de sus obligaciones fiscales y en el caso de los operadores al por mayor del artículo 42 de la Ley 34/92 de estar al corriente de sus obligaciones de SIGBIOS y CORES”, o en su caso, la inclusión en las facturas la mención que el impuesto les ha sido debidamente repercutido.

Hidrocarburos Supuestos de no sujeción

47.1. No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen...

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos que se destinen a un uso como combustible o como carburante

El hecho imposible en el impuesto sobre hidrocarburos es la “fabricación” de una serie de productos muy concretos, resultado de un proceso industrial que en la mayoría de las ocasiones se sirve del calor procedente de la combustión de otros hidrocarburos igualmente sujetos (butano, metano, propano fuel, etcétera) que también han sido “fabricados” o importados. El hecho imponible, se produce como mínimo en dos ocasiones, la primera, cuando el combustible es fabricado o importado, y la segunda al fabricar el producto resultante del proceso, desencadenando aparentemente una doble imposición. La Ley General Tributaria impide la doble imposición, especialmente cuando los hechos imponibles son idénticos, por esta razón, la LIIIEE vigente contempla escenarios en que un determinado hecho, a pesar de ser imponible, se excluye de la carga del gravamen y en consecuencia su realización no conllevará el nacimiento de la obligación tributaria. El artículo 47 en su redacción actual, contempla la no sujeción para aquellos hidrocarburos utilizados como combustible en todas y cada una de las fases sucesivas que forman el proceso de fabricación de hidrocarburos, si no fuera así, a medida que se producen los autoconsumos, uno tras otro, el impuesto se iría devengando sucesivamente incorporándose al coste del producto, lo que estaría fuera de toda lógica. Sin embargo, esto exige reconocer la clase de proceso de que se trata, pues en ocasiones el combustible consumido en los procesos permite obtener simultáneamente otros compuestos que no tienen la consideración de hidrocarburos, lo que será inevitable ponderarlo con relación a la condición de hidrocarburo de los productos obtenidos, especialmente en un sistema de producción integral propio de la industria petroquímica.

Se propone que la no sujeción de las operaciones de autoconsumo queden limitadas a la utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos que se destinen a un uso como combustible o como carburante. Tal modificación implica, la sujeción del impuesto de todo combustible (gas, fuel, gasoil) utilizado en la fabricación de otros hidrocarburos sujetos, pero que no se destinen a combustible y carburante, como son los lubricantes, aunque exentos cuando su destino no es el de combustible y carburante, lo que implicaría una doble imposición (por el combustible utilizado y por la fabricación del lubricante. Ciertamente, la producción de lubricantes sigue un proceso asentado en distintas fases sucesivas: la destilación atmosférica, la destilación al vacío del crudo reducido, el desasfaltado, la eliminación de hidrocarburos aromáticos, etcétera, en cada una de ellas interviene la temperatura, siendo trascendental la combustión de otros hidrocarburos que, si consecuencia del texto propuesto, están sujetos al impuesto, el lubricante obtenido soportará dos hechos imponibles, a pesar de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 21 de la Directiva 2003/96: “*El consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento*”.

Reglamento RD 1165/95, de los impuestos especiales

Los requisitos del Depósito Fiscal

Artículo 11

El acceso a la vía pública e independencia de las instalaciones

Un cierto escepticismo muestra la subordinación de los depósitos fiscales a disponer de un acceso directo a la vía pública, un requisito ancestral que actualmente entendemos carece de fundamento. Probablemente la ausencia en el pasado de información inmediata –computación, automatización de datos a tiempo real, etcétera– justificaba tal medida, pero hoy en día el control por las autoridades es más eficaz y a tiempo real, sin que las medidas físicas disuasorias sean las más eficaces. En otras palabras, la obligación de disponer de un acceso independiente a la vía pública se muestra más como una anacronía que como una eficaz medida para evitar el fraude, la evasión o el abuso. Por otro lado, el carácter de “pública” que el RIIEE exige a la vía de acceso, lleva consigo una discriminación, al excluir establecimientos con accesos a vías privativas o comunes, tan habituales en las zonas industriales.

Mayor dificultad presenta cuando conjuntamente en un mismo establecimiento se realizan varias actividades. La mayoría de los depósitos fiscales –con excepción de las grandes terminales portuarias– están ubicados en plantas o naves industriales que tan solo disponen, para todas y de forma conjunta, un único acceso común a la vía pública, pues las normas marcadas por la planificación de instalaciones industriales no responden a los requisitos que exige una norma fiscal de rango reglamentario. Además, si bien el artículo 41 del RIIEE dispone que un establecimiento tendrá asignados tantos códigos como actividades se ejerzan en el mismo, el RIIEE no exceptúa la inconexión entre ellas, ni de la obligación de disponer de un acceso directo a la vía pública, lo que produce costosas obras de adecuación y escenarios fuera de toda lógica. Es habitual encontrar instalaciones que cuentan con dependencias distintas en su interior, una para cada actividad, cercadas y valladas en su interior a modo de tablero de ajedrez, a las que, además de no estar conectadas entre sí, se les exige mantener la independencia en las operaciones de carga y descarga con sus efectos negativos sobre la seguridad, pues los hidrocarburos y el alcohol son altamente inflamables. En último término, impedir el movimiento de productos entre las dependencias de un mismo establecimiento levantando barreras físicas entre ellas y acceso individual a la vía pública, cuanto menos resulta paradójico, sobre todo si advertimos los progresos en la gestión electrónica de la información del siglo XXI y la libre circulación de mercancías en todo el territorio de la UE. En este sentido, cabe señalar que los regímenes de depósito en los impuestos especiales no son equiparables a los regímenes de los depósitos aduaneros en los que la localización y ubicación física de los productos son su razón de ser.

En la práctica las consecuencias son importantes, por ejemplo, el titular de un depósito fiscal de carburante no podrá ubicar en su instalación un surtidor de venta de carburante a vehículos–permitido en otros Estados de la UE–, o el titular de un depósito fiscal de productos de tarifa 2ª no podrá a su vez, ser un “usuario” que le permita a partir de estos fabricar otros, a no ser que las dependencias donde se lleven a cabo no estén conectadas con otras, sean físicamente independientes y dispongan de una salida directa a la vía pública. El RIIEE, en estos casos y otros similares, no concede excepciones, especialmente cuando el artículo 41 del RIIEE contempla distintas actividades en un mismo establecimiento.

Artículo 11**Capacidad mínima de los tanques de Almacenamiento**

El artículo 11 del RIIEE exige que los depósitos fiscales que introduzcan graneles líquidos dispongan de tanques de almacenamiento con la capacidad mínima que indique la oficina gestora, conforme el volumen de entradas. Se trata de una medida preventiva que implícitamente comporta no solo la obligación de almacenar físicamente el producto, excluyendo la posibilidad de realizar entradas que se expiden de forma inmediata, sino también, a que sea la oficina gestora la que fija el periodo de tiempo que el producto ha de estar almacenado.

Efectivamente, en la medida en que el citado artículo 11 del RIEE depara que el volumen de los tanques de almacenamiento no será la que de motu propio decida el empresario, sino el que señale la Oficina gestora, será inevitable el debate sobre el tiempo que los productos deben estar almacenados, pues para determinar la capacidad adecuada de un tanque es ineludible ponderar el índice de rotación de existencias, es decir, la relación capacidad/tiempo. El tiempo de almacenamiento de los combustibles y carburantes no obedece a razones estables, más bien lo contrario, pueden estar almacenados, meses, semanas, días, horas, minutos e incluso segundos, decisión que incumbirá al empresario y a las condiciones de mercado, pero de ningún modo a la autoridad tributaria. En un mercado como el de los combustibles y carburantes caracterizado por una enorme rotación y extrema volatilidad de precios, interesará en ocasiones que el producto esté almacenado durante largos periodos, mientras que en otras, tan solo se recibirán para reexpedirlos inmediatamente. Por esta razón, el precepto reglamentario que dispone que la oficina gestora sea quien determine el tiempo y en consecuencia la capacidad de los tanques que precisa un depósito fiscal es una medida que efectivamente deberá motivarse

Artículo 11.**La cantidad mínima de movimientos**

Exigir un movimiento mínimo de 2.500.000 kg por trimestre excluye del régimen fiscal suspensivo a numerosos sujetos pasivos y reduce el número de obligados. Entendemos que probablemente es una medida que conviene a la Hacienda Pública, pero entendemos que restringe la actividad del empresario, si bien ciertamente un número elevado de sujetos pasivos representa una mayor cantidad de producto circulando en régimen suspensivo, en definitiva, un mayor riesgo para la Hacienda Pública.

Sin embargo existen instalaciones cuyo volumen mínimo no alcanza el importe previsto para los productos de la Tarifa 1, especialmente aquellos suministradores cuyo objeto no son graneles líquidos. Por ejemplo, cuando un depósito fiscal de tarifa 2ª envasados (tolueno, benceno, etcétera) desea incorporar un GLP, un producto cada vez en mayor medida utilizado en los circuitos de refrigeración, y no destinados a combustible o carburante, entonces el cumplimiento del volumen mínimo es imposible. Igual sucede cuando se quiere comercializar o almacenar ciertos aditivos o preparaciones cuyo componente principal es la gasolina o el gasóleo, siendo la dificultad especialmente relevante en la circulación intracomunitaria.

Las pérdidas**Los porcentajes reglamentarios de los Artículo 61, 67, 72 ,90 y 116.**

Resulta en cierta manera incongruente que un impuesto configurado con tipos tributarios específicos, una disposición reservada a los aspectos secundarios o accesorios del tributo acotado por la Ley sea la que delimite un elemento esencial como la “no sujeción”. La remisión del apartado 7, letra d) del artículo 18 de la LIIEE que dispone que los “porcentajes admisibles de pérdidas serán los que se fijen en el Reglamento”, no puede significar un cheque en blanco para quien ejerce la potestad reglamentaria estableciendo los porcentajes de pérdidas –en definitiva, el objeto imponible– a su conveniencia . Ciertamente el principio de reserva de ley no es absoluto, pues no todas las medidas que refieran a los elementos esenciales del tributo requieran una disposición con rango de Ley, pero una cosa será perfeccionar la definición del hecho imponible y otra muy distinta, instituir con carácter general la magnitud “no sujeta” al impuesto. El artículo 8 de la LGT refiere a que se “regularán” por ley, entre otros, “... los elementos directamente determinantes de la cuantía de la

deuda tributaria...”, y atendiendo al artículo 8 de la misma Ley que dice que “ los términos empleados en las normas tributarias se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”, no podemos más que interpretar que los coeficientes técnicos de pérdidas fijados por la Administración y enumerados en el artículos 61, 67,72 ,90 y 116 del RIIEE, se constituyen como elementos que de forma directa “determinan” y “fijan” la “cuantía de la deuda tributaria”, correspondiendo su “regulación” a la Ley.

Concorre, por un lado una norma expresa de “no sujeción”, el artículo 6 de la LIIEE, y por otro, un precepto de carácter aclaratorio, el 116 del RIIEE, cuyo propósito no es facilitar, explicar o delimitar lo que se entiende por “pérdidas parciales o totales inherentes a la naturaleza de los productos” o “los casos fortuitos o de fuerza mayor”, sino el cuantificar, el volumen dichas pérdidas presumiéndolas como ciertas. En un impuesto como el de hidrocarburos en que los supuestos de no sujeción, la base imponible y los tipos de gravamen, están referidos en unidades físicas y no a valores monetarios, concebir que sea la Administración y no el legislador quién pueda barajar a su voluntad el número de unidades no sujetas al tributo, se nos antoja como algo anómalo. Sería como si la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, relegase al rango reglamentario la fijación de los porcentajes de reducción de los rendimientos del trabajo y del capital, o en el impuesto de sociedades los ajustes de la base se instaurasen reglamentariamente, adquiriendo la administración la potestad de cambiarlos a su antojo cuando lo considerase oportuno. Prueba de ello, es que esta técnica jurídico-fiscal ciertamente en ocasiones ha sido utilizada por nuestro ordenamiento tributario , como en el Impuesto de Sociedades con los coeficientes de amortización que presumen la depreciación efectiva de los bienes de equipo, si bien hoy, afortunadamente incorporados a una norma con rango de Ley por el artículo 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que incluye unas tablas de amortización objetivamente actualizadas y de excelente aplicación práctica .

Definitivamente, siendo honestos debemos ponderar que asignar unos valores fijos de perdidas resulta cuanto menos aventurado; como si la Administración conociera de antemano la cantidad de producto que se va a evaporizar. Resulta imposible anticipar las pérdidas durante el procesado del crudo en las unidades de destilación, en la decantación, en el desalado, en el almacenamiento, en las purgas de tanques o los gases quemados en la antorcha. Del mismo modo, será muy arriesgado prever las pérdidas en los periodos de paradas técnicas o de puesta en marcha de nuevas instalaciones que lógicamente no serán iguales a las que sobrevienen en el normal funcionamiento de la instalación. En estos casos, en una clara muestra de discrepancia con la realidad, el reglamento de los IIEE no permite que el interesado pueda solicitar –ni siquiera temporalmente– un régimen de pérdidas distinto del contemplado.

Artículo 1.10

Definición de pérdidas en el transporte.

La definición del apartado 10 del artículo 1 del RIIEE no incluya como “pérdidas en el transporte” las que son inherentes a esta actividad, como las producidas durante la carga y descarga–derrames, etcétera–. Si bien resulta obvio que el volumen derramado durante la carga no iniciará el transporte, no deja de ser paradójico que no se incluya en la definición . No obstante, el RIIEE reconoce expresamente que son inseparables de la circulación cuando, por ejemplo, en la letra o) del apartado 2 del artículo 116, fija un 0,4% conjuntamente en carga, transporte y descarga para la gasolina, gasóleo, fuel y queroseno, circunstancia que crea una cierta anarquía a la hora de determinar la persona efectivamente responsable.

Y esto es especialmente relevante, pues ocurre a veces, que el destinatario en el instante de la recepción no consigue precisar las cantidades recibidas por defecto – incluso cuando estas sean inferiores a las permitidas–, no pudiendo consignarlas en el e-DA o documento equivalente que ha amparado la circulación, como habitualmente acontece con los vehículos cisterna que descargan en depósitos fiscales, almacenes fiscales o gasolineras que no disponen de báscula de pesaje o contadores volumétricos dotados de conversores de temperatura. En estos casos, las diferencias surgidas en la circulación aflorarán en el próximo recuento del establecimiento, siendo su titular, si no logra justificarlas, la persona obligada a soportar el impuesto que, en el

caso por ejemplo de gasóleo bonificado, será el que corresponda al tipo tributario general. Ciertamente, si el destinatario no consigna la diferencia en el Documento de Circulación, se consigue que una pérdida que debería sobrellevar el expedidor se traslade al establecimiento receptor soportándola su titular, lo que le lleva inevitablemente a declarar en el futuro de forma sistemática la pérdida admisible, aunque ésta realmente no se haya producido.

Artículo 39.8

Justificación pérdidas almacén fiscal y otros

El artículo 39.8 del RIIEE se refiere exclusivamente a las pérdidas acaecidas en un “almacén fiscal” sin abarcar otros establecimientos, lo que origina situaciones ilógicas, como la que se produce en un almacén fiscal cuya actividad es el avituallamiento marítimo –suministros exentos–, que su titular no está obligado a justificar el uso y destino del 0,35% de su existencia media trimestral (porcentaje reglamentario admitido), mientras que un punto de suministro marítimo, con idéntico producto y misma actividad, no tiene esa posibilidad. Igualmente sucede con los consumidores de gasóleo bonificado o exento –destinado a maquinaria agrícola, motores fijos, pesca, etcétera– obligados a justificar la cantidad recibida en los fines previstos sin posibilidad de contemplar posibles pérdidas.

Del mismo modo, el porcentaje que se presume justificado se refiere tan solo al “almacenamiento”, lo que evidencia la discriminación con otros procesos, como el transporte, la carga y descarga, también se excluye al industrial que lleva a cabo una transformación química de los productos que han devengado el impuesto y que solicita su devolución por usos distintos a combustible o carburante, sin admitir pérdidas, ni siquiera las incluidas en el umbral reglamentario, y por tanto, sin derecho a la devolución. Es más, el apartado 9 del citado artículo 39 del RIIEE añade la presunción que cuando no se justifique, a través de los medios de prueba admisibles en Derecho, el destino de los productos comprendidos en la Tarifa segunda del artículo 50 de la Ley –normalmente destinados a transformación química–, se considerarán destinados a su utilización como combustibles o carburantes debiendo ingresar las cuotas que correspondan.

Perdidas con impuesto devengado

La habilitación del apartado 7 del artículo 18 de la LIIEE únicamente autoriza al texto reglamentario a la fijación de los porcentajes de pérdidas en el régimen suspensivo del impuesto, pero la LIIEE no habilita al reglamento con respecto a las pérdidas de productos que han ultimado dicho régimen y reconocidas reglamentariamente cuando los sujetos obligados deben justificar el uso y destino de los productos bajo un régimen de exención o que han devengado un tipo reducido. El artículo 116 del RIIEE señala que los porcentajes reglamentarios de pérdidas que se citan en el mismo artículo se aplican únicamente a los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley (supuestos de no sujeción de las pérdidas que solo se contemplan en el régimen suspensivo).

Artículo 15.

5. Pérdidas dentro de fábricas y depósitos fiscales.

El apartado 5 del artículo 15 del RIIEE contempla que cuando al efectuar el cierre contable correspondiente al período de liquidación no se consignase expresamente la existencia de pérdidas, se considerará que no las ha habido. Si bien, no es un precepto incluido en la modificación de normativa, entendemos que debería observarse. Ciertamente el precepto se muestra como un juicio que no admite prueba en contrario, pero de dudosa aplicación, ya que las presunciones tributarias que no ceden ante la prueba son una materia exclusivamente reservada a la Ley. Las pérdidas son un supuesto de no sujeción –artículo 6 de la LIIEE–, luego muy difícilmente la norma reglamentaria puede recurrir a la presunción sin admitir la posibilidad de prueba en contrario para precisar los límites del hecho imponible del impuesto. La exigencia de contabilizar como requisito previo no ha sido una cuestión exenta de debate (SAN de 11 de junio de 2007, TSJ de 22 de julio de 2000 (RJ 2000, 7853) STS de 18 de octubre de 2012 (RC 2441/2009 y STS (Sección 2ª) de 19 diciembre 2011 RJ\2012\2867, STS (Sección 2ª) Sentencia de 26 noviembre 2008, RJ\2008\8038, STS (Sección 2ª) de 17 junio 2010, RJ\2010\5743 STS de 21 de abril de 2009 (RJ 2009, 4053) (rec. cas. núm. 9425/2004), FD Séptimo, STS de 5 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5282) (rec. cas. núm. 9407/2004), FD Sexto, de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 9777 / 2004), FD Tercero, STS de 25 de marzo de 2010 (PROV 2010, 213772) (rec. cas. núm. 3195/2005), FD Tercero, y en la STS de 17 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 2902) (rec. cas. núm. 9524/2004) FD Tercero).

Artículo 1.12**La contabilización de las tolerancias oficiales de los aparatos de medición**

El RIIEE no dice nada de como contabilizar las diferencias originadas por las tolerancias oficiales de los aparatos de medida que se refiere el apartado 12 del artículo 1 del RIIEE. El apartado 2 del artículo 15 del mismo Reglamento sólo obliga a los sujetos pasivos a regularizar su contabilidad, "practicando el asiento oportuno" cuando, "como consecuencia de un recuento de existencias", aquellos "comprueben la existencia de diferencias **que excedan** de las que resulten de aplicar los porcentajes reglamentarios de pérdidas excesivas», pero no en otro caso, ni de cómo hay que regularizar la contabilidad ni la cantidad que se considera perdida expresamente debido el margen de tolerancia aplicado .

Por otra parte, indicar que las diferencias causadas por los errores en los instrumentos de medición, si bien pueden contabilizarse, no tendrán la consideración de pérdidas (supuesto de no sujeción) del artículo 6 de la Ley , por lo que no será de aplicación la presunción del artículo 15 de la LIIEE que recordemos establece que "cuando no se consignase expresamente la existencia de pérdidas, se considerará que no las ha habido" (STSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 29 Mar. 2012, rec.1311/2010. CUARTO)

Artículo 116**Pérdidas de gas natural**

La inscripción como depósito fiscal de las instalaciones del sistema gasista no es obligatoria, pero en el supuesto que sus titulares las inscriban, las operaciones de regasificación, licuefacción, almacenamiento y transporte de GN (gasoductos), se efectuaran en régimen suspensivo, siendo de aplicación el criterio general de "no sujeción" del artículo 6 de la LIIEE, que considera como no sujetas "las pérdidas, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, no excedan de los porcentajes fijados.

En el supuesto de régimen suspensivo, las pérdidas fuera de los gasoductos están regladas en el RIIEE, las letras ñ) y o) del artículo 116 contempla que durante el almacenamiento se admite como perdida" no sujeta", el 2,05 por cien de la existencia media trimestral del establecimiento, mientras que, en la carga, descarga y transporte, con excepción del realizado por gasoducto, que se aplicarán las mermas contempladas por el sistema gasista, el 2,1 por cien. No obstante, a pesar de asignarse unos parámetros concretos, su aplicación presenta una gran dificultad, en primer lugar por los recuentos, especialmente en los almacenes subterráneos naturales, y en segundo lugar, por las discrepancias entre la norma reguladora del sistema gasista y la del impuesto, en particular respecto a los conceptos de "autoconsumo" y "diferencias en la medición". Por otro lado, la redacción del citado precepto ciertamente es muy poco afortunada, pues la remisión del RIIEE a la normativa del sector gasista alude únicamente a los gasoductos excluyendo a ciertos elementos incluidos en la red de transporte que, además de los propios gasoductos, incluye las estaciones de compresión, de regulación y medida y todos activos de control, servicios auxiliares, terrenos, edificaciones y demás elementos auxiliares, necesarios para su adecuado funcionamiento .

Fabricación de alcohol**Artículo 84****La fabricación Las materias primas y la capacidades de almacenamiento del régimen de "depósito precitado"**

El apartado primero del artículo 82 del RIIEE, cuya redacción no sufre modificaciones por el proyecto normativo establece que en la declaración de trabajo se hará constar la cantidad y clase de primera materia que va a utilizarse en el proceso, que deberá hallarse en fábrica y figurar como existencia en la misma al momento de efectuar la declaración, su contenido en alcohol expresado en litros absolutos, los días y horas que van a estar en actividad los aparatos con expresión del día y hora de principio y fin de la operación. Por su parte, las materias primas están tasadas en el apartado sexto del artículo 84 del siguiente modo: "Tendrán la consideración de primeras materias, tanto las melazas de remolacha o caña y demás sustancias azucaradas, como los cereales y sus maltas y demás sustancias amiláceas."

A esto, debe considerarse que en la actualidad los procesos de valoración de los residuos alcohólicos y la economía circular lleva consigo el abandono de la exclusividad de las materias azucaradas como única materia prima para la obtención de alcohol, lo que exige acomodar la práctica económica actual el texto reglamentario. Actualmente se obtiene alcohol a partir de residuos hidroalcohólicos derivados de procesos industriales,

como la fabricación de tintas, la fabricación de cerveza y de diversos procesos de la industria de disolventes.

En el caso de que las primeras materias utilizadas no sean las tasadas en el citado artículo, debido a que algunas de ellas pueden tener un plazo de caducidad muy corto, se propone una nueva redacción que contemple la realidad actual.

Como consecuencia de lo anterior, la letra a) del apartado octavo del artículo 81 del RIIEE, que no sufre modificaciones por parte del Proyecto de Real Decreto y que establece en su redacción actual el régimen de depósito precintado, en el que se indica la capacidad de los depósitos que deberá ser suficiente para almacenar el volumen de alcohol producido en siete días de trabajo, se propone que la unidad de medida temporal elegida no sean días, sino horas de trabajo. Quedando la redacción del siguiente modo: *Los depósitos deberán tener una capacidad suficiente para almacenar el volumen de alcohol producido en cincuenta y seis horas de trabajo, o bien el volumen referido en la memoria de actividad presentada a la Oficina Gestora.*

Del mismo modo, en el supuesto que la materia prima sea un disolvente con contenido de hidrocarburos y alcohol, se debería contemplar la posibilidad de su tratamiento conjunto, es decir, como fábrica de alcohol y como fábrica de hidrocarburos. Por ello, se sugiere que se establezca una distinción entre las fábricas mencionadas en el artículo 75 ter cuya única finalidad es el tratamiento de valoración de un residuo. de aquellas otras que únicamente utilizan materia prima vegetal.

Sintetizando. la condición de fabrica lleva aparejada una serie de obligaciones de carácter reglamentario que hacen imposible llevar a la práctica la actividad desarrollada las empresas que valoran residuos y que aconsejan las autoridades medioambientales de la Union Europea calificándolas como mejores prácticas disponibles (MPD). Los trabajos y las acciones que precisan esta práctica en la producción de alcohol, en especial cuando la primera materia es un residuo, no están previstas en el RIIEE estando sujetas al control tributario según las fórmulas de carácter general

Los requisitos del régimen de depósito precintado, así como las declaraciones de trabajo, en particular, el modo de presentación, hacen imposible llevar a cabo la actividad productiva de este tipo empresas bajo las condiciones de carácter general. Por esta razón, entendemos que es posible solicitar la adaptación, que no la omisión, de las exigencias reglamentarias, como por ejemplo, notificaciones, declaraciones, etcétera. Por otro lado, con ello se perfeccionaría el control de los residuos alcohólicos por las autoridades tributarias que actualmente y con los máximos respetos, a nuestro juicio es incompleto y claramente contrario a los intereses generales de la Hacienda Pública.

CAE Revocación

Artículo 40 Las causas de revocación del CAE

La Administración está legitimada por razones de interés público para iniciar un expediente de revocación del CAE de un establecimiento cuando se den ciertas circunstancias. El apartado 8 del artículo 40 del RIIEE, en una redacción, entendemos, muy poco afortunada, señala que el “incumplimiento de las normas, limitaciones y condiciones establecidas en la Ley y el Reglamento” y, en su caso, de las establecidas en el acuerdo de autorización, y en particular la insuficiencia de garantía dará lugar a la revocación de la autorización concedida”.

No estamos ante una disposición sancionadora configurada por la conducta infractora de un sujeto obligado, sino más bien, una respuesta administrativa ante la pérdida de confianza de una autorización previamente concedida. Ciertamente no cabe el ejercicio de la potestad revocadora sin que previamente una norma habilite los supuestos en que pueda producirse, limitándose la Administración únicamente a constatar los supuestos definidos en la norma. No obstante, no deja de sorprender que, siendo una medida dirigida principalmente a paralizar la actividad empresarial del sujeto obligado, no esté atribuida al legislador sino al texto reglamentario. La LIIEE no contempla esta eventualidad, pues la potestad revocadora deriva tan solo de una disposición reglamentaria que “ordena,” iniciar un expediente de revocación cuando se produzcan ciertas circunstancias.

El apartado 8 del artículo 40 del RIIEE, se refiere a las condiciones que debe trasgredir el sujeto obligado para originar la revocación de la autorización, a saber: 1) El incumplimiento de la Norma, 2) el incumplimiento de las limitaciones y condiciones

establecidas en la Ley y el Reglamento y 3) el quebrantamiento de las condiciones establecidas en la autorización que en su día otorgó la Oficina Gestora de los Impuestos Especiales, en especial la falta de garantía.

Se trata de una previsión normativa tipificada por criterios objetivos, siendo la labor de la Administración comprobar el cumplimiento o no, de los requisitos previstos. Sin embargo, en mayor o menor medida siempre será consecuencia de una apreciación que resultará trascendente en el proceso de revocación. El RIIEE se expresa en términos genéricos, pues no llega a acotar la expresión “incumplimiento”. Por su carácter abstracto, el artículo 40 del RIIEE genera imprecisión, pues cualquier infracción tributaria, por insignificante que esta sea, siempre encarnará un incumplimiento. Dicho de otro modo, a menor precisión mayor discrecionalidad, lo que admite de entre todas las innumerables circunstancias que encarnan el “incumplimiento de las normas”, optar por cualquiera de ellas. Con el literal del artículo 40 vigente bastará que se confirme cualquier incumplimiento, para lograr acomodar el acto revocatorio, pues igualmente será “incumplimiento de la norma” el asentar de forma irregular una irrelevante operación, movimiento o proceso, como el incumplimiento tan grave de dejar de ingresar el impuesto. Por este motivo, se propone, tipificar expresamente las causas de revocación sin acudir a términos genéricos e indeterminados.