

**PROPUESTAS FIDE ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS AL  
PROYECTO DE MODIFICACIÓN REGLAMENTO DE LOS  
IMPUESTOS ESPECIALES**

---

En relación al proyecto de reforma del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, consideramos que deben introducirse las siguientes modificaciones con el fin de adaptar el texto normativo a la realidad de la actividad industrial y comercial que realizan las compañías del sector, así como, racionalizar la regulación de un tributo formalista encaminando la misma a una concepción eminentemente finalista del impuesto.

### **1.- VENTA EN RUTA. Artículo 27 RIIE.**

Proponemos la no aprobación de la reforma proyectada de los apartados 1 a 3 del artículo 27, por lo que **abogamos por el mantenimiento del actual sistema que, aunque mejorable, otorga de cierta flexibilidad a la circulación y permite a la vez un control estricto y riguroso de los movimientos físicos de producto por parte de la AEAT.**

El sistema de ventas en ruta es un procedimiento especial establecido en el artículo 27 del Reglamento que constituye una excepción a la obligación de amparar la circulación con un documento administrativo electrónico, tal y como dispone el artículo 22.2.c del Reglamento.

Este procedimiento se utiliza fundamentalmente en la circulación de gasóleo bonificado a múltiples destinatarios por parte de los distribuidores al por menor. Se realiza normalmente mediante pequeños camiones cisternas con una capacidad de 32.000 litros o inferior que efectúan diversas entregas en los locales o domicilios de numerosos destinatarios que generalmente usan el combustible para calefacción o usos industriales, y que acreditan su condición de consumidor final con la correspondiente declaración suscrita al efecto y exhibición de su número de identificación fiscal. De esta manera, se permite efectuar múltiples entregas amparadas con un mismo documento de circulación en formato papel.

La reforma pretende amparar cada circulación con un “albarán electrónico” cumplimentado y sujeto a unas normas que equivalen a la práctica al sistema EMCS del documento administrativo electrónico. Se desvirtúa así la excepción contemplada en el artículo 22.2.c del Reglamento para un procedimiento con un uso muy extendido y que permite efectuar múltiples entregas sin causar grandes complicaciones formales al distribuidor.

Asimismo, el nuevo documento denominado “albarán electrónico” no está contemplado como documento de circulación en el artículo 21 del Reglamento al que se le atribuye carácter tributario y mercantil. Además, la sujeción de las notas de entrega al modelo que disponga la AEAT implica delegar en la Administración la determinación del contenido y formato de un simple recibí o comprobante de entrega.

Consideramos que el procedimiento de ventas en ruta constituye un procedimiento especial contemplado en nuestra normativa debido a su uso muy extendido por pequeños y medianos distribuidores que realizan múltiples entregas de cantidades pequeñas de combustible a consumidores finales. Incrementar su control formal mediante un sistema informatizado hace inviable este sistema puesto que la carga administrativa que implica no puede ser asumida por el distribuidor medio, privando al sistema de flexibilidad en tanto obliga al distribuidor a indicar las ventas previstas con carácter previo al inicio de la circulación. Es relativamente frecuente que se suministre una cantidad diferente de la solicitada por el consumidor, así como, que se suministre en la misma circulación a los vecinos de la zona del lugar donde se realiza el suministro, por lo que la previsibilidad resulta inviable desde un punto de vista comercial y económico. Es decir, el nuevo sistema no responde y es ajeno con la realidad empresarial del sector, algo contrario con uno de los objetivos de la reforma que no es otro que *“La necesaria actualización de la normativa para su adaptación a los nuevos procesos industriales y comerciales, así como para el cumplimiento de los permanentes objetivos de simplificar procedimientos y reducir formalidades.”*

Lo anterior sirve asimismo de base para nuestra oposición a la introducción del nuevo sistema para los avituallamientos a aeronaves y embarcaciones.

En el caso de que nuestras alegaciones no fueran estimadas, consideramos fundamental que el nuevo sistema de ventas en ruta mediante albarán electrónico prescinda de la obligación de fijar ad hoc las ventas y destinatarios previstos, y se limite a fijar únicamente los litros contenidos en la cuba, pues, en caso contrario, el propio rigor y literalidad de la norma desvirtuaría y dejaría sin efecto el procedimiento de ventas en ruta.

## **2.- LIBROS CONTABLES I.I.EE. Artículo 50.10 RIIIEE.**

Se añade un apartado 10 al artículo 50, por el que se introduce la obligación de la llevanza de los libros de contabilidad a través de la Sede Electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de los registros y datos contables, por los establecimientos sujetos al régimen de intervención (fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y fábricas de vinagre).

Es decir, los libros de presentación mensual o trimestral exigidos por la normativa de los impuestos especiales deberán llevarse a través de la Sede Electrónica por medio de un sistema similar al Suministro Inmediato de Información (SII) introducido para el IVA el pasado 1 de julio de 2017.

Este sistema similar al Suministro Inmediato de Información (SII) conlleva la contabilización a través de la Sede Electrónica de cada entrada y salida de producto a tiempo real. Recordemos que el apartado 4 del artículo 50 dispone que los asientos contables deberán efectuarse dentro de las veinticuatro horas siguientes al momento de producirse el movimiento o proceso que se registra, o en el momento de producirse en los establecimientos que almacenen productos que circulen por carretera sujetos al régimen suspensivo o con aplicación de una exención o tipo reducido. Cabe destacar que la mayoría de movimientos se producen por carretera. A diferencia del sistema establecido para el IVA, con unos plazos de 4 días desde la expedición o contabilización de la factura, y hasta el día 15 del mes siguiente a la fecha del devengo o deducción. Además, este sistema se proyecta para todos los establecimientos sujetos a intervención (fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales) sean o no sujetos pasivos del impuesto y con independencia del volumen de facturación.

Así, incluso un pequeño distribuidor deberá cumplir con este nuevo sistema contable. Por el contrario, el SII únicamente es obligatorio para grandes empresas, grupos de IVA y compañías sujetas al REDEME.

El reglamento pretende someter al mismo nivel de control tributario a los sujetos pasivos del IVA de las operaciones que realizan documentadas mediante factura, a los sujetos pasivos e incluso simples obligados tributarios de los impuestos especiales respecto de las operaciones de fabricación, distribución o almacenamiento que realicen en sus instalaciones en el seno de su actividad económica. Este control tributario no se produce en ningún otro sector productivo de nuestro país ni en ningún otro Estado Miembro sujeto a las mismas directivas armonizadoras.

Se institucionaliza un riguroso control contable, a todas luces excesivo, que no guarda parangón con ninguna otra norma de nuestro orden tributario sobre incluso simples obligados tributarios, no sujetos pasivos del impuesto, cuya actividad ya está sometida a un régimen de intervención, en algunas ocasiones, permanente, que implica de partida una monitorización del cumplimiento de las obligaciones formales y de la actividad económica que realizan.

Además, en los procesos que conllevan mayor riesgo fiscal, es decir, aquellos movimientos entre establecimientos amparados por un documento administrativo electrónico se produce un doble control informatizado a tiempo real por parte de la administración a través del sistema ECMS y del nuevo sistema de libros contables.

En virtud de lo anterior abogamos por:

**1.- La no implantación del nuevo sistema de libros contables a través de la Sede Electrónica.**

**2.- Limitar el nuevo sistema a las fábricas, depósitos fiscales y depósitos de recepción con un determinado volumen mínimo de actividad,** en tanto corresponden a los establecimientos cuyo titular es el sujeto pasivo del impuesto.

3.- En cualquier caso, si se opta por este sistema, **establecer unos días de margen para introducir los datos dentro del sistema contable, de forma similar con el SII.** En caso contrario, este sistema supondría la llevanza a tiempo real de un inventario de existencias por cada establecimiento sin margen de error a través de la AEAT, lo que a todas luces constituye una injerencia e intervención de la Administración a la iniciativa privada.

**3.- CAE USUARIO GAS NATURAL A TIPO REDUCIDO Y GASOLEO DESTINADO A LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELECTRICA. Artículo 108 RIIEE.**

En relación a la modificación del artículo 108 RIIEE por el que se establece la obligación de inscripción en el registro territorial de los consumidores de gas natural a tipo reducido y los consumidores de gasóleo destinado a la producción de energía eléctrica, abogamos por:

**Establecer de plazo hasta 31 de julio de 2018 para que los consumidores finales soliciten a la Oficina Gestora correspondiente la inscripción en el registro territorial.**

**4.- SISTEMA DE GARANTÍAS. Artículo 43 RIIEE**

Consideramos que se debe abordar una profunda reforma del actual sistema en aras de una mayor flexibilidad y eliminación de barreras de entrada en sectores poco atomizados de nuestra economía que requieren de una mayor competencia.

El sistema de garantías es competencia exclusiva de los Estados miembros, que la Directiva 2008/118 limita a los depositarios autorizados y operadores intracomunitarios y el legislador español amplía para los almacenes fiscales y usuarios, figuras *sui generis* de nuestra normativa.

Abogamos por la introducción de las siguientes modificaciones:

**1.- Eliminación de los volúmenes trimestrales medios recogidos en el artículo 11.2 del RIEE para los depósitos fiscales.**

Estos volúmenes trimestrales están pensados para compañías que se dedican a la distribución de grandes volúmenes de producto a granel, especialmente los volúmenes establecidos para el alcohol e hidrocarburos. Sin embargo, existen compañías distintas de los grandes distribuidores de alcohol e hidrocarburos (empresas químicas, farmacéuticas, etc) que no pueden acceder constituirse como depósito fiscal debido a la existencia de estos volúmenes mínimos. Esta norma supone un límite a la libre circulación de mercancías en el seno del mercado comunitario en tanto estas compañías no pueden acceder a los beneficios fiscales del sistema de régimen suspensivo por no llegar a los volúmenes trimestrales mínimos. El régimen suspensivo y la libre circulación de mercancías no resulta limitado en las directivas armonizadas y los Tratados de la UE. Este hecho les impide competir en igualdad de condiciones con el resto de sus competidores europeos, e incluso el libre movimiento de producto de una multinacional entre sus filiales y establecimientos sin las trabas administrativas y fiscales que comporta la circulación con impuesto devengado.

En su defecto, abogamos por la **limitación de los volúmenes trimestral medios a los establecimientos que se dediquen al almacenamiento de productos a granel, o, eximir de esta obligación a los depósitos fiscales de productos de tarifa segunda y que a su vez almacenan pequeñas cantidades de tarifa 1ª que no superan los 2.500.000 de kilogramos por trimestres, así como, los depósitos fiscales de alcohol con fines exentos,** que corresponden a la industria química, farmacéutica, equipamientos, etc, que distribuyen y almacenan productos contenidos en envases, botellas o bidones y que no alcanzan los volúmenes mínimos.

**2.- Establecimiento de un sistema de importes mínimos y máximos** para los establecimientos cuya autorización está sujeta a la prestación de una garantía. Debido a la libertad que tienen los Estados para regular su sistema de garantías, alguno de ellos como el Reino Unido ha considerado pertinente fijar importes máximos con el fin de no limitar en demasía el acceso de las compañías al régimen fiscal suspensivo de los impuestos especiales.

Es por ello que abogamos por el establecimiento de importes máximos con el objeto de no gravar con garantías millonarias la iniciativa privada en este sector, siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 40 del RIIEE.

**3.- Reducción de garantías con carácter general.** La actividad ininterrumpida y permanente de un establecido sujeto a II.EE durante más de cuatro años sin la comisión de ninguna infracción tributaria grave por parte de su titular conllevará la reducción de la garantía en un 50%. Todo ello con el fin de reducir los costes y gastos financieros que acarrea la prestación de garantías y sujeto a la previa autorización de la Oficina Gestora competente.

**4.- Reducción del importe mínimo de garantías para los depósitos fiscales de hidrocarburos.** El importe mínimo de 450.000 euros constituye una garantía excesiva que no guarda parangón con el sistema de garantías del resto de países de nuestro entorno. Por ejemplo, países como Francia no establecen garantías mínimas, mientras que el Reino Unido establece una garantía mínima de 150.000 libras y máxima de un millón de libras para este tipo de establecimientos. La iniciativa privada y la libre competencia resultan a todas luces coartadas facilitando el establecimiento de un mercado dominado por un grupo reducido de grandes empresas. Una garantía excesiva no resulta una prueba acreditativa de la solvencia económica del obligado tributario, sino una barrera de entrada en el sector.

## **5.- REQUISITO DE INDEPENDENCIA DEPÓSITOS FISCALES.**

### **Art.11.2.c) RIIEE**

La obligación de independencia de los depósitos fiscales establecida en el apartado 2 c) del artículo 11 del RIIEE conlleva una serie limitación para los obligados tributarios que resulta ajena de la realidad empresarial del sector. La mayoría de establecimientos con la condición de depósito fiscal son plantas o naves industriales que por razones de seguridad u otros motivos disponen de un único acceso a la vía pública. Es decir, las normas marcadas por la planificación de instalaciones industriales no responden a los requisitos que exige una norma fiscal de rango reglamentario.



En una interpretación rigurosa de la norma, las Oficinas Gestoras vienen requiriendo a los obligados tributarios la realización de obras costosas para dotar a instalaciones en las que se pretende realizar más de una actividad de varios acceso a la vía pública, lo que conlleva a situaciones totalmente alejadas del sentido común con instalaciones industriales valladas en las que no se permite el libre acceso interno sin tener que salir de la instalación, con los correspondientes riesgos que ello conlleva a nivel de seguridad.

Este límite no se produce en relación con los establecimientos aduaneros en tanto el reglamento con el fin de evitar lo gravoso que resultaría tener que contar con una instalación independiente de otras ha dispuesto en el artículo 11.6 del RIIEE que “*Los depósitos fiscales podrán autorizarse en instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos.*”

Es por ello que abogamos por la **eliminación del requisito de independencia y la aplicación del artículo 11.6 del RIIEE a los establecimientos del ámbito de los impuestos especiales**, siempre y cuando, exista un control informático integrado y un proyecto de distribución que permita conocer la distinta situación fiscal de cada producto y realizar recuentos de existencias por parte de los Servicios de Intervención.

Así, la dificultad inherente al control de las mercancías, al mezclarse distintos regímenes se salva con la exigencia de una contabilidad integrada y un proyecto de distribución que se establece como una condición *sine qua non*.

Con ello se eliminará un requisito innecesario que no opera entre establecimientos con regímenes fiscales y aduaneros diferentes, pero si se aplica entre el depósito fiscal y el resto de establecimientos sujetos a II.EE sin motivación alguna.

*A fin de ilustrar el gravamen que supone la aplicación de la literalidad de dicha disposición reglamentaria, exponemos a continuación un supuesto real del que hemos participado activamente en el ejercicio de nuestra actividad profesional.*

El obligado tributario dispone de un CAE de fabricante de productos intermedios (Clave de actividad B9) por el que está autorizado a elaborar vermutos y otros productos sujetos al impuesto especial sobre productos intermedios. Por causas comerciales, el fabricante está interesado en distribuir vinos, producto íntimamente ligado con su actividad de fabricante de productos intermedios. La instalación autorizada como fábrica de productos intermedios es una nave industrial tipo, con una distribución prácticamente diáfana en su interior, separándose únicamente la zona de producción, oficinas y almacenamiento. Asimismo, la instalación dispone de una única salida a la vía pública. Además, la nave industrial no es propiedad del obligado tributario, sino que dispone de su uso mediante un contrato de arrendamiento.

De acuerdo a la normativa reglamentaria, la posibilidad de realizar ambas actividades en el mismo establecimiento podría ser autorizada por medio de dos vías. Por un lado, la autorización de un CAE de fábrica de bebidas alcohólicas (Clave de Actividad BA) le permitiría fabricar, recibir, almacenar y expedir vino y productos intermedios. Por otro lado, con el mismo CAE de fabricante de productos intermedios podría distribuir vino, siempre y cuando, cumpliera los requisitos dispuestos en el artículo 45.1 RIIEE.

No obstante, la Administración deniega en primer lugar la solicitud de fábrica de bebidas alcohólicas puesto que el obligado tributario únicamente se dedica a la elaboración de productos intermedios, que dispone una clave de actividad específica. En segundo lugar, no permite que con el CAE de fábrica de productos intermedios distribuya vino a sus clientes, puesto que la actividad de depositario autorizado con un CAE de fábrica se restringe a los productos autorizados: productos intermedios.

Pues bien, de acuerdo con la rigurosa normativa reglamentaria, la única opción viable pasaría por obtener un CAE de depósito fiscal. Sin embargo, esto resulta inviable puesto que el Reglamento exige dicho establecimiento debe *“ubicarse en instalaciones independientes de aquellas en las que se ejerza cualquier actividad que por razones de seguridad o de control fiscal no sea compatible con la que determine la autorización del depósito.”*

Así, la Administración interpreta que la actividad de depositario autorizado de vinos y la de fabricante de productos intermedios debe realizarse en instalaciones independientes entre sí, sin comunicación entre ellas y con acceso independiente a la vía pública. Por tanto, condiciona su autorización a la realización de obras estructurales en un establecimiento arrendado por el obligado tributario única y exclusivamente por una interpretación restrictiva de la disposición reglamentaria. Este requisito resulta a todas luces inviable en el supuesto que nos ocupa y, por lo tanto, su incumplimiento impide finalmente al obligado tributario realizar la actividad de distribuidor de vinos. Es decir, la interpretación restrictiva de un formalismo reglamentario limita la iniciativa privada de los obligados tributarios.

En definitiva, consideramos que establecer un obstáculo no contemplado en la normativa comunitaria, cuando siempre existe una posibilidad de control a través de la contabilidad de existencias del establecimiento y de regularización en caso de incumplimiento supone una seria traba a la iniciativa privada, teniendo en cuenta lo gravoso que resulta disponer de instalaciones independientes de otras. Todo ello, con la finalidad de cumplir dos objetivos del presente proyecto de reforma del reglamento: adaptación de la normativa a los nuevos procesos industriales y comerciales y la reducción de formalidades.

#### **6.- REQUISITO INDEPENDENCIA FABRICACIÓN ALCOHOL Y BEBIDAS ALCOHÓLICAS. Artículo 56.1 RIIIE**

En virtud de lo anterior, debería asimismo derogarse la obligación que con carácter general impide fabricar diferentes productos gravados en un mismo local. El mantenimiento de esta disposición, no solo supone un serio agravio para libertad de empresa, sino parte de una concepción totalmente alejada de la realidad económica y empresarial de un sector.

Un Reglamento tributario no puede determinar la estructura arquitectónica de un local o establecimiento, sino que ello corresponde a las ordenanzas municipales y planeamientos urbanos, así como, a los profesionales de la arquitectura e ingeniería.

El riesgo fiscal queda sobradamente cubierto con una contabilidad integrada, la prestación de una garantía acorde con las actividades que se realizan y un proyecto de distribución que permita a la Administración realizar recuentos de existencias.

## **7.- INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO TERRITORIAL. Artículo 40 RIIEE**

El procedimiento para la inscripción en el registro territorial y la correspondiente autorización CAE para operar en el ámbito de los impuestos especiales resulta en la práctica un proceso lento y excesivamente formalista, sin que existan criterios ni directrices comunes entre Oficinas Gestora, por lo que depende de la diligencia y discrecionalidad del funcionario de encargado de la tramitación del expediente.

Constituye una autorización administrativa ajena a las reformas realizadas en el derecho administrativo en los últimos años tendentes a reducir de formalidades. En este sentido, conviene a traer a colación la Ley 17/2009 de 23 de noviembre de libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, y en concreto en su Preámbulo, párrafo duodécimo del apartado II, que señala:

*“La Ley establece un principio general según el cual el acceso a una actividad de servicios y su ejercicio no estarán sujetos a un régimen de autorización. Únicamente podrán mantenerse regímenes de autorización previa cuando no sean discriminatorios, estén justificados por una razón imperiosa de interés general y sean proporcionados. En particular se considerará que no está justificada una autorización cuando sea suficiente una comunicación o una declaración responsable del prestador, para facilitar, si es necesario, el control de la actividad”.*

Por tanto, podemos afirmar que la Ley 17/2009 de 23 de noviembre sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, fija un nuevo marco regulatorio general para hacer realidad el principio general previsto en el tratado de la Unión Europea de la libertad de establecimiento, suprimiendo las barreras y obstáculos a su efectividad.

Frente a la intervención administrativa previa que, bajo el prototipo de la autorización, era tradicional y normal en el Derecho Administrativo español, de forma general a través de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, se implanta un control a posteriori mediante el establecimiento de una serie de principios generales aplicables en los distintos escalones de la actividad administrativa y la categorización de nuevos medios de intervención a los efectos de supervisión y control a posteriori. Se establece a los efectos del ejercicio de actividades de servicios, el principio general de no sujeción al régimen de autorización administrativa, y ello para eliminar intervenciones abusivas o innecesarias por parte de la Administración tutelante en cada ámbito económico.

Sin embargo, el régimen de comunicación previa y declaración responsable no se ha implantado aún en el ámbito de los IIEE donde sigue rigiendo la hiperformalista solicitud del Código de Actividad y Establecimiento (CAE) para poder iniciar cualquier actividad relacionada con productos sujetos a los impuestos especiales. Todo ello, sumado al tedioso procedimiento de autorización, la cuantiosa documentación e información requerida al interesado y la dilatación desproporcionada en el tiempo que puede someter la Administración al interesado, en función de la Oficina Gestora en la cual se solicite, ya que las directrices comunes en este ámbito brillan por su ausencia. El hecho de que en la normativa de los impuestos especiales (LIIEE y RIIEE) no recoja en su articulado plazo alguno para tramitar la solicitud no puede servir de pretexto para coartar la libertad de establecimiento del interesado.

En el ejercicio de nuestra práctica profesional, hemos sido testigos de procedimientos de autorización que superan los dos años, sin que el interesado pueda iniciar su actividad después de haber realizado planes de inversión, paralizando su actividad económica por la mera obtención de una autorización administrativa.

El apartado 7 del citado artículo condiciona la autorización del CAE a *“Si la oficina gestora ha solicitado el informe de la Inspección”*, sin establecer un plazo en el cual la Oficina Gestora deberá cumplir su labor, lo que implica que el reglamento deja al libre arbitrio y discrecionalidad del funcionario de turno la tramitación de una autorización administrativa, sin establecer plazo alguno.

Por ello, un régimen de autorización menos formalista y más proporcionado y reglado debería ser implantado en los IIEE, sin en ningún momento poner en riesgo el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos al impuesto. En este sentido, abogamos por:

**1.- Establecimiento de un plazo máximo de resolución por parte del órgano administrativo competente de la solicitud de autorización de CAE.** El plazo debe computarse una vez se ha presentado toda la documentación por parte del interesado y recogida en el artículo 40 del RIIEE. Consideramos los 30 días como un plazo idóneo.

2.- Transcurrido el plazo máximo sin resolución expresa, se concederá un **CAE provisional** al interesado que le permita operar, sin perjuicio de las comprobaciones posteriores que quiera realizar el órgano competente.

3.- En cualquier caso, **la denegación de la solicitud de inscripción en el registro territorial deberá ser motivada.**

**4.- Una vez recibida toda la documentación, la Oficina Gestora deberá solicitar el informe de la Inspección en un plazo no superior a 15 días.**

#### **8.- REVOCACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN CAE. Artículo 40.8 RIIEE**

La Administración está legitimada para iniciar un expediente de revocación de la autorización concedida por razones de interés público cuando se den ciertas circunstancias. El apartado 8 del artículo 40 del RIIEE, en una redacción 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”.

Ciertamente no cabe el ejercicio de la potestad revocadora sin que previamente una norma habilite los supuestos en que la revocación 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. Supuesto distinto sería aquel en el que la LIIEE habilitara la Administración a revocar la autorización por haber incumplido su titular las condiciones señaladas.

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. Veamos cada una de ellas:

**1) El incumplimiento de la norma:**

En este caso, la decisión de dejar sin efecto la autorización viene motivada por un comportamiento previo e irregular del titular del establecimiento que, ante la inobservancia de la norma desencadena la decisión administrativa. El RIIEE se expresa en términos genéricos, pues el texto normativo no llega a acotar la expresión “incumplimiento”. Por su carácter abstracto, el artículo 40 del RIIEE genera imprecisión, cualquier infracción tributaria, por insignificante que esta sea, siempre encarnará un incumplimiento, alcanzando un escenario tan amplio como número de obligaciones reúna la norma. Dicho de otro modo, cuanto menor sea la precisión del precepto, mayor será su discrecionalidad.

Con el literal del artículo 40, bastará que la Administración confirme cualquier incumplimiento del interesado, por insignificante que éste sea, para lograr acomodar el acto revocatorio, pues igual será un “incumplimiento de la norma” un asiento contable irregular, defectos en la cumplimentación de un e-DA, como dejar de ingresar el impuesto. Ciertamente, cualquier incumplimiento “dará lugar a la revocación de la autorización concedida”, sin que exista la posibilidad de graduar el hecho no observado, ni tan siquiera elegir una opción, como sucedería con un precepto que se expresase en términos tales como la “Administración podrá revocar...”. Con la literalidad del precepto, las infracciones descritas en el artículo 19 de la LIIEE, o las regularizaciones propuestas por la inspección, en definitiva, cualquier anomalía detectada por los servicios de Inspección e Intervención, exigirá a la Administración revocar la autorización concedida, cosa que en la práctica ciertamente debemos reconocer que no se hace.

**2) Incumplimiento de las limitaciones y condiciones establecidas en la Ley y el Reglamento:**

Una vez más, advertimos que el literal del “incumplimiento de las limitaciones y condiciones fijadas en la Ley y el Reglamento” se muestra como un fundamento expresado en términos genéricos e indeterminados que conllevará necesariamente a su valoración, y ésta dependerá de la voluntad discrecional de la Administración.

Es frecuente la reiteración y la insistencia en el texto reglamentario y estamos ante un buen ejemplo de ello, pues el incumplimiento de una limitación o condición significara de igual forma el “incumplimiento de la norma”. Entendemos que la referencia del RIIEE a este requisito resulta del todo innecesario.

No obstante, la redundancia reglamentaria induce a pensar que contravenir las limitaciones y condiciones se considera como algo diferente a cualquier incumplimiento de la norma, lo que evidencia a nuestro juicio, el carácter sancionador de la potestad revocadora.



La LIIEE, determina expresamente que ciertas cuestiones, como autorizaciones, exenciones, bonificaciones, suspensiones y devoluciones, quedan condicionadas al cumplimiento de los requisitos reglamentarios, de tal forma que, su inobservancia conllevará indiscutiblemente no beneficiarse del régimen fiscal de que se trate, pero también, según los términos del artículo 40 del RIIEE, “dará lugar a la revocación de la autorización concedida”.

**Precisamente por este motivo entendemos que las causas de revocación deben estar tasadas en el artículo 40 RIIEE.**

**3) El quebrantamiento de las condiciones establecidas en la autorización:**

En el acuerdo de autorización la oficina gestora, dice el apartado 3 del artículo 43 del RIIEE, podrá establecer las limitaciones y condiciones particulares de funcionamiento que considere oportunas para cada establecimiento. Es un precepto por el cual se confiere a la oficina gestora la potestad para instaurar cuantas limitaciones y condiciones estimen conveniente a los interesados, infringiendo en cierto modo el principio de legalidad. Distinguimos dos tipos de condiciones y limitaciones: 1) las de carácter general y 2) las particulares de cada autorización.

Con carácter general, la autorización emitida por la oficina gestora está subordinada a los términos y condiciones tipificadas en el RIIEE. No estamos ante una declaración formal, sino condicional, esto es, que se autoriza al interesado a realizar la actividad solicitada mientras cumpla las condiciones y limitaciones expresadas en el escrito del acuerdo, tales como el volumen mínimo de producto, la llevanza de un sistema contable o la prestación de una garantía. La inobservancia de cualquiera de ellas, especialmente la falta de garantía, obligará a la Administración a iniciar el expediente de revocación del CAE del establecimiento.

Por su parte, las condiciones particulares, son las expresadas en el acuerdo de autorización que no están tipificadas en el RIIEE como, por ejemplo, la fijación del volumen máximo de producto, restricciones con respecto a la clase y epígrafe del producto, incluso la fecha de caducidad. Son limitaciones impuestas por cada oficina

gestora. El incumplimiento de una limitación de este tipo muy difícilmente podrá ser causa de revocación.

No obstante, a la vista de las anteriores consideraciones, la indeterminación del artículo 40 del RIIIEE permite en última instancia al órgano administrativo, disponer de aquello que es o no, conforme a derecho, permitiéndole la opción entre varias formas de comportamiento posible configurándose como una norma revocadora “en blanco” que conllevará en ocasiones a que un mismo hecho, se aprecie de forma distinta según sea el juicio de los servicios de inspección que es quien propone el inicio del expediente de revocación.

Por lo demás advertir, que un expediente de revocación requiere que se motive de forma muy precisa las causas que lo originan. No bastará que la Administración alce una carga, será necesario justificar los hechos aportando las razones justificativas de su decisión, esto es que cumpla con la inexcusable obligación de la motivación, sin olvidar que la potestad administrativa está sujeta al principio de legalidad propio de nuestro Estado de Derecho, y que sólo puede ser ejercida en la persecución del interés general, que “en ningún caso puede confundirse con el interés de la Administración o con la mera conveniencia administrativa”

En definitiva, la revocación puede ser acordada sin que el RIIIEE establezca una lista de causas tasadas, más allá de la insuficiencia de garantía, ni la obligación de motivar el acuerdo administrativo que dé lugar a la revocación del CAE.

Es por ello que abogamos por una modificación de este sistema, en base a lo siguiente:

**1.- Establecimiento de una lista tasada de supuestos en los cuales el órgano competente puede revocar la inscripción en el registro territorial y la tarjeta CAE.**

En la práctica, el órgano competente puede revocar el CAE por cualquier incumplimiento, incluso leve, de la normativa de los impuestos especiales. En el ejercicio de nuestra práctica profesional, hemos sido testigos de procedimientos de revocación por simples incumplimientos formales en la cumplimentación de documentos administrativos electrónicos.

**2.- Obligación de motivar el acuerdo de revocación del CAE,** que deberá ser acorde al principio de proporcionalidad que preside nuestro ordenamiento jurídico.

**3.- Suspensión automática de la revocación del CAE, previa constitución de una garantía por parte del obligado tributario.**

**4.-** Una vez acordada la baja provisional, se deberá conceder **un plazo al interesado para que pueda retirar el producto sujeto a régimen suspensivo del establecimiento**, con el fin de evitar los perjuicios económicos de imposible reparación que conllevaría el devengo del impuesto. Cabe destacar, por ejemplo, que el precio en el mercado de un litro de alcohol asciende a 1,50 euros, mientras que el tipo impositivo es de 9,5894 euros. En este caso, el devengo del impuesto de un producto que únicamente puede ser destinado a la fabricación y, por lo tanto, que únicamente puede sujetarse a régimen suspensivo, implica la imposibilidad de introducirlo en una fábrica así como, la imposibilidad de operar en el mercado debido a un precio desorbitado.

## **9.- LA REVOCACIÓN DEL CAE Y REGULARIZACIÓN DE EXISTENCIAS.**

### **Artículo 40.8 RIIEE**

El apartado 8 del artículo 40 del RIIEE “La revocación de la autorización de funcionamiento implicará, en su caso, la regularización de las existencias de los productos almacenados”. Como sabemos, los productos almacenados en una fábrica o depósito fiscal se encuentran en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales, hasta que se produzca uno de los supuestos que da origen al devengo, enumerados de forma tasada en el artículo 7 del LIIEE.

La revocación del CAE y la regularización de existencias, conllevará el abandono de dicho régimen obligando a su titular a ingresar la cuota que resulte de aplicar al volumen de producto almacenado el tipo tributario que le corresponda. En definitiva, la revocación, según lo contemplado en el artículo 40 del RIIEE exigirá el pago del impuesto, aunque el producto, aún no se haya puesto a consumo. Efectivamente, la obligación de ingresar que parece ser que envuelve el artículo 40 del RIIEE, no es un supuesto de los enumerados en el artículo 7 de la Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otro lado, en conformidad con el apartado 2 del artículo 21 de la LGT que establece que “la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la mismo, en un momento distinto al del devengo del tributo”, no se trasluce que la LGT o la propia LIIEE faculte al RIIEE a determinar una posible exigibilidad del impuesto en un momento anterior al devengo.

Lo más normal es que la liquidación de las existencias resultante de la revocación del CAE resulta en Actas de liquidación millonarias que no pueden ser afrontadas por los obligados tributarios, lo que conlleva el embargo de los productos que deberán ser subastados de acuerdo con el artículo 45 del RIIE. Una vez finalizado el período voluntario de pago, se iniciaría el período ejecutivo por vía de apremio, en los términos establecidos por el artículo 161 LGT. Durante el apremio, la Administración tributaria podrá ejercer sus potestades ejecutivas para el cobro de la cuota pendiente, básicamente mediante la ejecución de las garantías y la práctica de embargos.

En caso de que se produjera el embargo de productos sujetos a los impuestos especiales, se estará a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIIEE y el artículo 45 del RIIEE. En los mencionados artículos se establece que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación vendidos en pública subasta, únicamente podrán ser adquiridos por aquellas personas-adjudicatarios con aptitud legal para comerciar con ellos. Los artículos 40 y 41 del Reglamento exigen la tenencia de una tarjeta CAE y la inscripción en el registro territorial correspondiente a aquellos sujetos que quieran comerciar con productos objeto de los impuestos especiales.

Por lo tanto, el producto que fuera embargado a una fábrica o depósito fiscal por la vía de apremio únicamente podría ser adquirido por aquellas personas debidamente autorizadas a recibir y expedir productos, es decir, los titulares de otra fábrica o depósito fiscal.

En este contexto, cabe señalar nuevamente que los productos objeto de los impuestos especiales solamente podrán estar en régimen suspensivo en un establecimiento de fábrica o depósito fiscal. Así pues, una vez abandonen los mencionados establecimientos de los adjudicatarios y tenga lugar uno de los supuestos de devengo recogidos en el artículo 7 de la LIIEE, se producirá una doble imposición del impuesto,

al ser exigida nuevamente la obligación tributaria una vez ultimado el régimen suspensivo. Es decir, el producto embargado con el impuesto ya devengado como consecuencia de la revocación del CAE será adquirido por otros operadores de los IIEE que o bien comercializarán el producto a través de un depósito fiscal o será utilizado en una fábrica como materia prima para la elaboración de un producto sujeto. Posteriormente, dicho producto abandonará la fábrica o depósito fiscal para su consumo final, momento en el que tendrá lugar el devengo del impuesto de un producto por el cual ya se ha satisfecho previamente el mismo.

La Exposición de Motivos de la propia LIIEE dispone que los IIEE son impuestos indirectos monofásicos que recaen exclusivamente sobre una de las fases de producción, esto es, la fabricación o importación de los bienes sujetos. El régimen suspensivo permite aplazar el nacimiento de la obligación tributaria a un momento posterior, a pesar de la realización del hecho imponible, con el fin de evitar la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo. Por tanto, la aplicación hiperformalista del RIIEE supone la aparición de una doble imposición, como consecuencia del uso del régimen suspensivo, figura única de los IIEE.

Esta anomalía tributaria sería subsanada con la devolución del impuesto ya satisfecho por el sujeto pasivo obligado en un primer momento por la liquidación de existencias.

No cabe, en el orden tributario español, la doble imposición de un impuesto por la realización del mismo hecho imponible, a pesar que la ficción jurídica del Régimen suspensivo de los IIEE faculte en este caso la realización de dicha anomalía.

Esta regulación, implica no únicamente un perjuicio irreparable para el obligado tributario sino la imposibilidad por parte de la Hacienda Pública de “colocar” el producto en el mercado sin incumplir la propia normativa, en tanto no pueden introducirse en fábricas o depósitos fiscales productos con impuesto devengado. Si esto ocurriera y se devengara el impuesto a la salida de los establecimientos que adquirieran previa subasta pública el producto embargado, se produciría una doble imposición que debería ser resuelta con la devolución del impuesto al operador con el CAE revocado.

Es decir, los propios formalismos de la normativa constituyen un obstáculo para la propia Administración e impiden en la práctica la correcta revocación del CAE de un establecimiento sin incumplir con los requisitos y normas de los impuestos especiales.

Por lo que, en definitiva, defendemos el establecimiento de un procedimiento garantista y con causas tasadas que permita a la Administración retirar una autorización administrativa por incumplimiento de un infractor y garantizar los derechos de los obligados tributarios.

#### **10.- CAMBIO DE TITULARIDAD CAE. Artículo 42 RIIEE**

Los cambios de titularidad de los establecimientos suponen en la práctica un proceso de alta y baja de CAE que se prolonga y dilata en el tiempo, que requiere de la coordinación de dos expedientes administrativos. En muchos casos se trata de adquisiciones de empresas o fusiones dentro de un mismo grupo, con la desaparición de la empresa absorbida y adquirida. Lo que en la normativa mercantil y en la práctica empresarial es habitual y flexible, se convierte en un obstáculo en la regulación de los impuestos especiales, puesto que la Oficina Gestora exige al nuevo titular la documentación que ya guarda en su poder, facilitada previamente por el antiguo titular.

Es por ello que abogamos por establecer un **procedimiento simplificado y automático de cambio de titularidad** que se limite a la comunicación por escrito del nuevo titular de la conformidad con los requisitos y documentación aportados previamente por el antiguo titular (planos, sistema de contabilidad de existencias, etc), la presentación de la documentación del nuevo titular (escrituras, certificado de estar al corriente, titularidad del establecimiento, etc) y el cambio de la garantía.

Una vez se aporte la comunicación y documentación señalada, el órgano competente deberá resolver en un plazo no superior a 15 días hábiles el cambio de titularidad del CAE. Transcurrido el plazo máximo sin resolución expresa, se concederá un CAE provisional al interesado, que le permita operar, sin perjuicio de las comprobaciones posteriores que quiera realizar el órgano competente.

## **11.- BODEGAS AUXILIARES. Artículo 65 RIIEE.**

**Extensión de la autorización de disponer de almacenes auxiliares para bodegas elaboradoras de vino y bebidas fermentadas, a los fabricantes de cerveza, productos intermedios y fabricantes de bebidas derivadas**, con el fin de adaptar la normativa a la realidad del sector de fabricantes de bebidas alcohólicas.

Muchas fábricas de bebidas alcohólicas distintas al vino y bebidas fermentadas disponen de instalaciones anexas a la fábrica en las que se almacena producto fabricado. Pues bien, estas instalaciones deben disponer de una autorización de depósito fiscal, con la correspondiente doble contabilidad de existencias, emisión de documentos administrativos electrónicos, etc, por movimientos físicos entre establecimientos situadas a pocos metros de distancia, propiedad del mismo titular y que a efectos no fiscales, son considerados como una instalación única.

## **12.- PROCEDIMIENTO DE ENTREGAS DIRECTAS. Artículo 31 RIIEE.**

El procedimiento en régimen suspensivo mediante el sistema de entrega directa contemplado en el artículo 17.2 de la Directiva 2008/188 ha sido traspuesto por el legislador nacional en el artículo 4.12 de la Ley de Impuestos Especiales y el artículo 31 del RIIEE.

A diferencia de otros sistemas pensados exclusivamente para el ámbito intracomunitario como el sistema ECMS, que han sido extendidos también en el ámbito de la circulación interna, la normativa nacional no contempla el sistema de entregas directas para la circulación en el ámbito interno, limitándola al ámbito intracomunitario.

Es por ello que abogamos por la **implantación del sistema de entregas directas en el ámbito de la circulación interna** con el fin de facilitar el intercambio de mercancías dentro del mercado nacional, en base a un procedimiento similar al contemplado para la circulación intracomunitaria.

### **13.- EXPEDIDOR REGISTRADO A TITULO OCASIONAL.**

La figura del expedidor registrado establecida en el artículo 4 de la Directiva 2008/188 y traspuesta en el artículo 4.15 de la Ley de Impuestos Especiales se estableció con el fin de facilitar la circulación en régimen suspensivo desde la Aduana de importación a un establecimiento autorizado a operar en régimen suspensivo.

No obstante, el orden nacional parece haberla ampliado a determinadas operaciones fuera de régimen suspensivo con el impuesto devengado a tipo reducido o con exención, permitiendo que una norma de rango inferior como el Reglamento contradiga a otra de rango superior, la Ley, que solo se refiere al régimen suspensivo en relación con dicho operador. Esta situación paradójica se extrae tras una lectura minuciosa de los artículos 43.9, 29 y 26.8 del RIIEE.

Desde el punto de vista de nuestra norma nacional, si se efectúa una importación con exención o tipo reducido, el importador debe tener la condición de expedidor registrado, ignorando que la obligación de amparar la circulación con impuesto devengado a tipo reducido y exento en el ámbito interno no siempre es obligatoria puesto que, por ejemplo, no opera para los productos no sensibles de tarifa segunda, de acuerdo con el artículo 116.bis del RIIEE.

Por tanto, existe una contradicción entre la Ley y el Reglamento dentro de nuestra propia normativa, contraria a la directiva comunitaria que debe ser subsanada mediante la **incorporación de una nueva figura denominada expedidor registrado a título ocasional que permita la importación en régimen exento o a tipo de reducido de productos mediante un documento administrativo electrónico**. Con el fin de facilitar este tipo de operaciones, la autorización de expedidor registrado a título ocasional deberá limitarse a una mera comunicación y prestación de garantía para cubrir los posibles riesgos fiscales.



#### **14.- DEFINICIÓN DE DETALLISTA.**

En nuestra normativa nacional, existen normas de control aplicables a detallistas, figura que se vincula exclusivamente a establecimientos de venta al detalle de gasóleo bonificado (estaciones de servicio, cooperativas agrícolas, etc) en el ámbito del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. La figura de detallista no tiene aplicación práctica en el resto de impuestos especiales.

Sin embargo, la figura de detallista no se encuentra definida en la normativa de los impuestos especiales, a diferencia, por ejemplo, de los consumidores finales. Es por ello que se acude a la normativa sectorial, concretamente el artículo 43 de la Ley 34/1998, del sector de hidrocarburos, que califica como distribuidores al por menor otras figuras que no tienen la condición de detallistas en la legislación tributaria, sino de almacenes fiscales.

Esta contradicción normativa debería ser resuelta mediante la **inclusión en nuestro Reglamento de una definición de detallista a efectos fiscales, diferenciada de la figura de almacén fiscal**. Se podría definir como aquel establecimiento en el cual se desarrolla una actividad de venta directa, en las propias instalaciones, a destinatarios o consumidores finales de producto con impuesto devengado a tipo reducido.

#### **15.- DESTINATARIO REGISTRADO.**

La normativa nacional vincula la autorización de esta figura a la disposición de un establecimiento o local que nuestro legislador nacional ha denominado “*depósito de recepción*”. Dicha obligación de disponer de un establecimiento no se contempla en la Directiva 2008/118.

Es por ello que consideramos que este requisito adicional implica una medida adicional de control establecida por nuestra norma, que resulta implica una carga demasiado gravosa para este tipo de operaciones. Así, abogamos por **dispensar de esta obligación a los destinatarios registrados en tanto el carácter mismo del destinatario registrado conlleva que posea la titularidad sobre determinados locales o establecimientos destinados a la recepción del producto.**

## **16.- DESTINATARIO REGISTRADO A TÍTULO OCASIONAL.**

Los destinatarios registrados a título ocasional definidos en el artículo 4.11 de la Ley de Impuestos Especiales son operadores autorizados a recibir ocasionalmente una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro.

Esta definición puede llevar a confusión ya que no se determina que se entienda por ocasional, lo que conlleva que las Oficinas Gestoras limiten este tipo de autorizaciones a una autorización por obligado tributario, con el coste adicional que supone entrar el producto en el depósito fiscal de un tercero. Este límite supone un serio agravio para la libre circulación en el ámbito intracomunitario, puesto que se restringe el acceso a la misma en base al libre arbitrio y discrecionalidad de la Administración,

Es por ello que abogamos la inclusión en Reglamento de **la definición de “a título ocasional” estableciendo un número concreto de autorización o envíos que pueden concederse por año a cada obligado tributario.**

## **17.- RÉGIMEN DE INTERVENCIÓN DE FÁBRICAS DE VINAGRE.**

### **Artículo 53.4 RIIEE.**

En virtud del artículo 53.4 del RIIEE, las fábricas de vinagre que utilizan alcohol o bebidas alcohólicas están sujetas al régimen de intervención contemplado en el artículo 48 del RIIEE. Esta obligación implica el sometimiento de la fabricación un producto no sujeto a los IIEE a un régimen de control excesivamente riguroso. En este sentido, no olvidemos que los fabricantes de vinagre son meros usuarios de alcohol, no fabricantes ni sujetos pasivos del impuesto.

Entendemos que la sujeción de las fábricas de vinagre al régimen de intervención responde a la antigua regulación formalista dada al Impuesto sobre el Alcohol en los primeros Reglamentos, regulación que sigue siendo muy minuciosa y rigurosa, arrastrando la actual normativa la carga de un pasado del que no es fácil desprenderse.

Consideramos que **el régimen de intervención solamente debería aplicarse a establecimientos de fabricación y almacenamiento (fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales) y no a destinatarios finales como es el caso de las fábricas de vinagres.** Asimismo, el riesgo fiscal y el control de los productos queda cubierto con la obligación de prestar garantía, la inscripción en el registro territorial correspondiente y la llevanza de una contabilidad específica, por lo que existen actualmente en vigor otros medios de control para verificar la regularidad del funcionamiento de una fábrica de vinagres.

### **18.- PÉRDIDAS NO SUJETAS.**

La estricta y formalista regulación dada por el Reglamento a las pérdidas de producto sujeto a II.EE conlleva en la práctica situaciones en las que el obligado tributario debe ingresar y soportar el impuesto, a pesar de no haberse producido por causas imputables al sujeto pasivo, el devengo del impuesto. Es decir, **el Reglamento establece que el devengo del impuesto tenga lugar en base a una presunción.**

En este sentido, consideramos que es sumamente difícil y riguroso que un Reglamento determine porcentajes de pérdidas en los procesos de fabricación, almacenamiento, transporte, etc, en tanto es sumamente arbitrario establecer de entrada unos porcentajes cerrados de pérdidas de todos y cada uno de los procesos industriales y comerciales que realicen las diferentes empresas del sector, con procesos, maquinaria, I+D+I, medios, eficiencia, cualificación, experiencias sumamente diversas. Por ello, abogamos por una **profunda reflexión de la regulación de los porcentajes de pérdidas** para que resulten acordes a la realidad empresarial e industrial cambiante y en constante evolución, caracterizada por una atomización de procesos y medios, por lo que no pueden someterse a una clasificación rigurosa y eminentemente teórica de porcentajes exactos.

Resulta paradójico que, en 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 LIE 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 se refieran a los elementos esenciales del tributo requieran una disposición con rango de Ley, pero una cosa es perfeccionar la definición del hecho imponible y otra muy distinta, instituir con carácter general la magnitud “no sujeta” del impuesto. El artículo 8 de la LGT se 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 los artículos 90, 116 y 127 del RIE, se constituyen como elementos que de forma directa “determinan” y fijan la “cuantía de la deuda tributaria”, debiendo su regulación, en nuestra opinión, estar forzosamente reservada a la Ley.

Concorre, por un lado, una norma expresa de “no sujeción”, el artículo 6 de la LIIEE, que establece como no sujetas las pérdidas sufridas por los productos, 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 inherentes a la naturaleza de los productos” o “por caso fortuito o de fuerza mayor”, sino cuantificar, no se sabe muy bien cómo, el volumen dichas pérdidas presumiéndolas como ciertas.

Precisamente por este motivo, no compartimos el criterio jurisprudencial que acoge que los porcentajes reglamentarios de los impuestos especiales no son materia reservada a la Ley, sino que la completan. En los impuestos especiales, tributos en los que los supuestos de no sujeción, la base imponible y los tipos de gravamen, están referidos en unidades físicas y no monetarias, concebir que sea la Administración y no el legislador, quien pueda determinar o introducir a su voluntad el número de unidades no sujetas al tributo, se nos antoja como algo anómalo. Sería algo así 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 o de los rendimientos de capital, o en el impuesto de sociedades, los ajustes de la base imponible se instauren

reglamentariamente, adquiriendo la administración la potestad de cambiarlos a su antojo cuando lo considerase oportuno.

Ciertamente, esta técnica jurídico-fiscal ha sido utilizada en casos similares por nuestro Ordenamiento Tributario, por ejemplo, en el impuesto de sociedades con relación a los coeficientes de amortización por los que se presume la depreciación realmente 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 realmente actualizadas y de excelente aplicación práctica.

Definitivamente, siendo honestos debemos ponderar que asignar unos valores fijos de pérdidas resulta cuanto menos aventurado, como si la Administración conociera de antemano la cantidad de producto que se va a evaporizar o perder en los procesos.

Por ejemplo, resulta muy complejo anticipar las pérdidas durante el procesado del crudo en las unidades de destilación atmosférica (topping), en la decantación, en el desalado, en el almacenamiento, en las purgas de tanques, los gases quemados en la antorcha, etcétera.

Del mismo modo, será muy arriesgado prever las pérdidas en los periodos de paradas técnicas o de puesta en marcha de nuevas instalaciones que naturalmente no serán iguales a las que sobrevienen con el funcionamiento normal de la instalación. En estos casos, en una clara muestra de discrepancia con la realidad, la Administración no permite que el interesado pueda solicitar —ni siquiera temporalmente— un régimen de pérdidas distinto al que se encuentra contemplado en el Reglamento.

## **19.- CENTRALIZACIÓN CONTABILIDAD DE EXISTENCIAS. Artículo 50.7 RIIEE**

Los titulares de varios establecimientos sujetos a IIEE son grandes compañías estructuradas en diversos departamentos de gestión. La contabilidad de existencias suele ser una tarea atribuida al Departamento contable, centralizado en las oficinas centrales de la compañía en las que suele tener su domicilio fiscal.

Es por ello que abogamos por ampliar la **posibilidad de conservar los libros contables en el domicilio o sede fiscal del titular**, siempre que se encuentre a disposición de los servicios de inspección o de intervención de acuerdo con el régimen de control a que esté sometido el establecimiento, previa solicitud de los mismos.

En caso contrario, **limitar la obligación de disponer de los libros de existencias en el establecimiento a los sujetos pasivos del impuesto** (depósito fiscal, fábrica, depósito de recepción).

## **20.- DISPENSAR DE e-DA LA CIRCULACIÓN VINO Y BEBIDAS FERMENTADAS EN EL ÁMBITO INTERNO. Artículo 24 RIIIE**

El gravamen a tipo 0 sobre el vino y las bebidas fermentadas establecido en el artículo 30 de la Ley es una cuestión controvertida que contribuye a cuestionar el principal argumento que justifica los numerosos controles y formalidades que se exigen en los impuestos especiales, en concreto, el control físico de un producto sujeto a una alta fiscalidad por tipos específicos.

Es por ello que abogamos por reducir las formalidades en la circulación de productos contenidos en el ámbito objetivo del impuesto sobre el vino y las bebidas fermentadas, dispensando al expedidor de la emisión de un documento administrativo electrónico, en tanto el riesgo fiscal en este tipo de circulación es infinitamente menor.

## **21.- PÉRDIDAS EN LA DESALCOHOLIZACIÓN Y FABRICACIÓN DE VINAGRE. Artículo 56 bis, 75 bis y 90 RIIIE**

La regulación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas no reconoce la aplicación de las pérdidas acaecidas en el transporte de los residuos alcohólicos. Se debería subsanar esta deficiencia de la norma.

Asimismo, no se contempla las pérdidas de alcohol acaecidas en los procedimientos de fabricación de vinagre, a pesar de que el reglamento rigurosamente somete al régimen de intervención a este tipo de establecimientos y de la existencia de numerosos procesos

singulares en la fabricación de vinagre que generan pérdidas y no están contemplados en el artículo 90.2 del RIIEE. Abogamos por el **reconocimiento de pérdidas en las fábricas de vinagres con una regulación similar a la contemplada para las pérdidas acaecidas en los almacenes fiscales.**

## **22.- MICROCERVECERÍAS.**

La Directiva 92/83 permite a los Estados miembros aplicar tipos reducidos inferiores por debajo de los niveles mínimos de imposición para los pequeños fabricantes de cerveza o microcervecerías con un volumen de producción inferior a 200.000 litros anuales.

A pesar de que dichos tipos mínimos deberían ser contemplados en una futura modificación de la Ley, abogamos por establecer reglamentariamente una reducción de las exigencias formales para los pequeños productores y el reconocimiento particular de estos establecimientos y sus procesos de elaboración de producto:

**1.- Creación de una clave de actividad específica, diferente de la fábrica de cerveza.**

**2.- Exclusión de esta actividad del régimen de intervención.**

**3.- Reducción de la contabilidad reglamentaria establecida en el artículo 60 del RIIEE, a un libro de materias primas y un libro de productos acabados.**

## **23.- DEVOLUCION POR FINES DISTINTOS A LA INGESTA HUMANA. Artículo 55 RIIEE**

La actual regulación de la devolución del impuesto para aquellos casos en que las bebidas alcohólicas que hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano es interpretada en la práctica de forma muy restrictiva y sin unidad de criterio por las diferentes Oficinas Gestoras.

En primer lugar, limita la devolución solamente a las bebidas alcohólicas, excluyendo el alcohol que por diferentes causas sanitarias o de otra índole deja de ser apto para su distribución o uso como materia prima. Por ejemplo, este vacío legal ha sido utilizado por la Administración para denegar la devolución o la exención del impuesto a aquellos almacenistas o usuarios de alcohol exento que desean destruir producto que no cumple con las obligaciones de la normativa sanitaria o de etiquetado.

Si bien consideramos adecuada la reforma propuesta en el proyecto en relación con la gestión del procedimiento de destrucción de residuos alcohólicos, consideramos necesario que se establezca una exención o devolución general en virtud de la cual se exima del impuesto todo aquel alcohol destinado a un uso distinto de la ingesta humana, con el fin de abarcar cualquier destino no contemplado en la lista tasada de supuestos de exención.

Esta disposición general adecuará el impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas como un impuesto destinado a gravar el consumo humano de boca, en conformidad con la finalidad del impuesto y los artículos 24 y 25 de la Directiva 92/83.

#### **24.- LIBROS AUXILIARES: obligaciones contables impuestas por voluntad del interventor**

El ejercicio de las potestades de los Servicios de Intervención no puede en ningún caso, infringir el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecido en el artículo 9 de la Constitución. Esto, resulta de especial trascendencia, pues en ocasiones las condiciones, formas o métodos exigidos por los interventores de los establecimientos que, si bien están facultados para ello, son resultado del juicio personal del funcionario interventor infringiendo el principio de igualdad de trato de los administrados. Esto ocurre, por ejemplo, cuando el reglamento faculta a los interventores a exigir a los titulares de los establecimientos, además de los señalados en el reglamento, “libros contables auxiliares” en las condiciones y requisitos que ellos mismos consideren oportuno.



En la medida que no existe un único interventor para el conjunto de los establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto, las condiciones y requisitos de los libros auxiliares serán diferentes para los obligados tributarios, pues dependerán de la voluntad del funcionario interventor.

Por este motivo, el incumplimiento por los establecimientos de las condiciones y requisitos auxiliares propuestos por el interventor, de ningún modo puede considerarse como un incumplimiento de la norma y llevar a la revocación del CAE, dependiendo del sentir del propio funcionario y de donde se encuentre ubicado el establecimiento en cuestión. **Es por ello que abogamos por la supresión de esta facultad que el Reglamento atribuye al órgano interventor en los artículos 56.4 bis, 71.2, 85.3, 87.2, 115.1 del RIIEE.**

#### **25.- COMUNICACIÓN PREVIA PARA REALIZAR UN ASIEN TO CONTABLE. Artículo 115.1.b) RIIEE**

Al tiempo que se describen los movimientos de cargo y de data, el artículo 115 del RIIEE introduce una “obligación” cuando por causa del “almacenamiento” o cualquier otra “no previsible”, el producto fabricado se malogre y deba ser introducido de nuevo en el proceso productivo, el titular, “antes de su registro contable”, deberá comunicar tal circunstancia al interventor. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando transformamos en una columna de destilación un aceite usado en un nuevo lubricante, la presencia de impurezas, residuos, aguas, etcétera, requiere en ocasiones que el producto retorne de nuevo al proceso, operación que forzosamente deberá datarse en la contabilidad, previo eso sí, el beneplácito del funcionario interventor.

Ciertamente sorprende que para “datar” una operación se exija anticipadamente participar el hecho al actuario interventor, pues la contabilidad proporciona la trazabilidad de los productos que intervienen en el proceso, desde su inicio a su fin. El propósito de la contabilidad, cualquiera que sea su clase, mercantil, de existencias, de costes o de flujos monetarios, es facilitar información, que en el caso de las existencias permitirá identificar origen y las diferentes etapas del proceso productivo.

Es por ello por lo que abogamos por la supresión de la comunicación previa para realizar un asiento contable en el libro de productos finales de una fábrica de hidrocarburos.

## **26.- PÉRDIDAS GAS NATURAL. Artículo 116 RIIEE**

De modo análogo a lo contemplado para otros productos, el artículo 116 del RIIEE sistematiza los porcentajes de pérdidas admisibles en los procesos de producción, almacenamiento y transporte del gas natural, pero estableciendo una exclusión apelando expresamente a la normativa del sector gasista. La letra q) del apartado 2 del citado artículo 116, dice que las pérdidas que se produzcan en un gasoducto autorizado como depósito fiscal no estarán sujetas al impuesto en la medida que no excedan de los porcentajes que son admisibles en la normativa de gestión técnica del sistema gasista (Orden 3126/2005). Sistema que entiende como pérdidas las sobrevenidas esencialmente por fugas, pero principalmente las que resultan de las diferencias en la medición.

Sin embargo, sistema de pérdidas del sistema gasista contempla los autoconsumos, por lo que **derivar el establecimiento de pérdidas de gas natural a lo dispuesto en el sistema gasista contraviene el artículo 47.1 de la LIE que regula la no sujeción de los autoconsumos. Es decir, la derivación a lo establecido en el sistema gasista implica que, desde una perspectiva fiscal, el reglamento otorgue un tratamiento similar a las mermas y a autoconsumos, sin distinguir entre ambos conceptos.**

## **27.- RECUENTO DE EXISTENCIAS. Artículo 50.3 RIIEE**

La Administración impone la periodicidad y el instante en que los empresarios deben confirmar sus inventarios, y esto resulta realmente singular, por ejemplo, en los productos envasados acondicionados para su entrega al consumidor, se exige un concreto modo de ordenar y clasificar las mercancías en el interior de las instalaciones. En una clara muestra de intervencionismo administrativo, el apartado 3 del artículo 51 del RIIEE, obliga a los sujetos obligados a almacenar físicamente las mercancías de un

modo muy concreto: *“Para facilitar la práctica de los recuentos los productos envasados, deberán agruparse por clases de productos, tipos de envase y capacidades”*.

Estos controles suponen una clara injerencia en el ejercicio de la actividad económica que desarrolla el obligado tributario y lo único que implica es que facilita la labor de la Administración, a expensas de mayores trabas y un intervencionismo desmesurado a la iniciativa privada.

Es por ello que cuando el proyecto hace referencia a una simplificación de procedimientos y formalidades no entendemos si se refiere a las obligaciones del obligado tributario o bien, a la labor que tiene encomendada los Servicios de Intervención e Inspección.

Especialmente sugestiva es la prerrogativa, según expresa el literal del apartado 2 del artículo 51 del RIIEE, de los Servicios de Intervención e Inspección que pueden realizar recuentos “cuando así lo estimen oportuno”. No obstante, esta potestad, exige revisar los límites de las actuaciones interventoras, pues la realidad comporta una cierta discrecionalidad que puede llegar a quebrantar el principio de igualdad. Por otra parte, una cosa será efectuar un recuento de existencias y otra muy distinta, iniciar actuaciones de comprobación, que únicamente pueden iniciarse por el procedimiento establecido, hechos que habitualmente en la práctica suelen confundirse.

En definitiva, **un Reglamento no puede determinar cuando el obligado tributario debe hacer un inventario de existencias en su establecimiento pues ello forma parte de la gestión interna de cada compañía, y menos aún, puede sancionar por el incumplimiento de esta formalidad. Por ello, abogamos por la eliminación de esta obligación.**

## **28.- LA REGULARIZACIÓN DE EXISTENCIAS Y EL DEVENGO DEL IMPUESTO. Artículo 40 RIIEE**

La velada articulación que podría sustentar al acto de revocación del CAE como uno de los supuestos contemplados en la LIIEE cuya realización origina la obligación de ingresar, se encuentra en el apartado 11 del citado artículo 7, respecto de las personas “que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos” cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España”, siendo el momento del devengo, pues los productos pueden obedecer de distintas procedencias, el que corresponda de entre los citados en el mismo —operaciones de salida de depósito o fábrica, exportación, entrega comunitaria a destinatarios, importación, entregas directas, destinatarios registrados, ventas a distancia, pérdidas, receptor autorizado— ; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento.

Si consideramos la regularización de existencias procedente de la revocación, como un supuesto del apartado 8 del artículo 8 de la Ley, por el que resulta obligado a ingresar la persona que no puede acreditar el pago del tributo en España, el gravamen se devengará en el momento del devengo que corresponda a cada uno de los supuestos descritos en dicho precepto, lo que será imposible determinarlo, pues la regularización de existencias del artículo 40 del RIIEE no corresponde, ni tan siquiera origina, alguno de los supuestos enumerados en los números 1 al 12 del citado artículo 7 de la LIIEE para fijar el devengo del impuesto. Además, el apartado 11 del artículo 7 de la Ley únicamente describe el momento del devengo para los “que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos” que no hayan acreditado el pago del impuesto, que solo ocurrirá obviamente una vez que éste se haya devengado, hecho que no sucede en la revocación, pues las existencias almacenadas fueron introducidas por expreso mandato legal en régimen suspensivo.

Ciertamente, desde el instante que se dicta el acto de revocación, el titular del establecimiento no podrá acreditar aquello que no ha podido acontecer, esto es que el impuesto ha sido satisfecho en España, pues la previa condición de fábrica o depósito fiscal, comportará que no sea posible la aplicación del apartado 5 del artículo 39 del RIIEE, precepto que determina la manera de acreditar el pago del impuesto en el ámbito

interno, abandonando al sujeto obligado en una manifiesta y concluyente indefensión. De esta forma, cuando se trate de productos adquiridos a un sujeto pasivo —siempre será así cuando el establecimiento objeto de revocación sea una fábrica o depósito fiscal— se acreditará, dice la letra a) del apartado 5 del artículo 39, mediante la factura o documento equivalente en el que conste la repercusión del impuesto, lo que resultará inalcanzable para el titular del establecimiento objeto de la revocación, pues los productos habrán sido introducidos en régimen suspensivo sin lugar al devengo y en consecuencia no se habrá producido la repercusión citada. Lo mismo sucederá en las operaciones de importación o cualquier otro medio que se citan en el artículo 39 del RIIIEE.

Si bien es cierto, que el apartado 2 del artículo 21 de la LGT establece que “la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo”, no por ello se trasluce que la LGT o la propia Ley del tributo faculte al RIIIEE a plantearse una posible exigibilidad en un momento anterior al del devengo, pues resulta indiscutible que no puede exigirse una obligación cuando ni siquiera ha nacido. Del mismo modo, no se advierte que la LIIEE habilite al RIIIEE a instituir el ingreso de las cuotas que atañen a las existencias almacenadas previamente al acto de revocación, tal como parece viene interpretando los servicios de inspección, lo que necesariamente hace presumir del empleo impropio de la revocación como una más que discutida vocación sancionadora.

## **29.- CONTABILIDAD: PRESUNCIONES reglamentarias que originan el devengo**

Las presunciones reglamentarias delimitan el hecho imponible del impuesto, pero en las presunciones contables se presume la existencia de otra, esto es, en concreto, la falta de asiento presumirá una diferencia y a su vez esta, presumirá una salida o una fabricación.

Veámoslo detenidamente. Si un establecimiento no registra en los libros contables una cierta operación —sea una pérdida o entrada o salida de producto—, suceso que puede obedecer a razones tan cotidianas como un descuido, un error o una pérdida no detectada, la Administración aplicará la presunción reglamentaria considerando que el

movimiento o la pérdida de que se trate no se ha producido. El resultado es una hipotética e irreal diferencia en más —mayor volumen de existencias— en el caso que se omita un movimiento de entrada, o una diferencia en menos, —falta de existencias— si se trata de una salida o de una pérdida no asentada, con consecuencias distintas según cual sea el régimen fiscal en que se encuentren los productos.

Si el establecimiento, por ejemplo, es una fábrica o un depósito fiscal —recordemos que los productos están en régimen suspensivo—, la ausencia en la contabilidad de una determinada expedición comportará la presunción que ésta no se ha producido, originando una diferencia contable que a su vez originará otra presunción, “la salida del producto”, obligando al titular del establecimiento a ingresar el impuesto. Si en ese momento se hace un recuento de existencias, forzosamente aparecerá una diferencia en más ya que los establecimientos todavía permanecen las existencias. Aunque cabe la prueba en contrario, siempre será de una gran dificultad, especialmente para las pérdidas inferiores a las reglamentarias.

En estos casos, consideramos que debería ser sancionado por una mera infracción contable, y no debería aplicarse la liquidación del impuesto.

### **30. LA FIGURA DE ALMACÉN FISCAL. Artículo 13.7 RIIEE**

El artículo 13.7, señala que "los establecimientos que, de acuerdo con la normativa del sector de hidrocarburos, sólo estén autorizados para realizar suministros a instalaciones fijas, tendrán la consideración de almacenes fiscales, pero solo podrán realizar suministros a consumidores finales". De la lectura literal de este precepto obligatoriamente se tienen que realizar las siguientes consideraciones:

1.— La norma tributaria se refiere únicamente a los ESTABLECIMIENTOS (Instalaciones) no a empresas ni sociedades. Para el Reglamento los establecimientos son los almacenes fiscales, los depósitos fiscales y las fábricas. Luego obligatoriamente habrá que remitirse a lo establecido en el texto de la Ley 34/98, de Hidrocarburos, con respecto a los ESTABLECIMIENTOS.

2.— La norma tributaria se refiere a los ESTABLECIMIENTOS que según la Ley de Hidrocarburos SOLO estén autorizados para realizar suministros a instalaciones fijas. Por consiguiente, hay que analizar lo que establece la Ley de 34/98 de Hidrocarburos sobre los ESTABLECIMIENTOS (Instalaciones) y determinar cuáles son los ESTABLECIMIENTOS (Instalaciones) que sólo están autorizado a suministrar a instalaciones fijas.

3.— El apartado 2 del artículo 43 de la Ley 34/98 de Hidrocarburos dice con respecto a las instalaciones:

*"Las instalaciones utilizadas para el ejercicio de esta actividad (la de distribución) deberán contar con las autorizaciones administrativas preceptivas para cada tipo de instalación, de acuerdo con las instrucciones técnicas complementarias que establezcan las condiciones técnicas y de seguridad de dichas instalaciones, así como cumplir con el resto de la normativa vigente que en cada caso sea de aplicación; en especial la referente a metrología y metrotecnia y a protección de los consumidores y usuarios".*

Por consiguiente, los ESTABLECIMIENTOS (Instalaciones) que se refiere el artículo 13.7 del Reglamento deben poseer la autorización de acuerdo con la INSTRUCCIÓN TÉCNICA COMPLEMENTARIA MI—IP02 de parques y almacenamiento de productos petrolíferos. Esta norma, en su artículo 2 y con relación a su ámbito de aplicación, dice textualmente:

*"Las disposiciones de la presente ITC se aplicarán a las instalaciones de almacenamiento de líquidos petrolíferos de nueva construcción, así como a las ampliaciones y modificaciones de las existentes que tengan como cometido la distribución a granel de los mismos:*

- a. *A otras instalaciones de almacenamiento.*
- b. *A instalaciones para suministro a vehículos.*
- c. *A instalaciones de almacenamiento para su consumo en la propia instalación"*

Por consiguiente, desde un almacén fiscal o depósito fiscal, si cumple con la MI—IP02 (que son todos) se podrán realizar suministros a otras instalaciones de almacenamiento, a instalaciones para suministro a vehículos y a instalaciones para su consumo en la propia instalación.

4.— Un Almacén fiscal o depósito fiscal, que se encuentran autorizados según la Instrucción MI—IP02, no les será de aplicación el artículo 13.7 del RD 1165/95, ya que dicho artículo se refiere únicamente a aquellos ESTABLECIMIENTOS (instalaciones) que SOLAMENTE estén autorizados por la Ley 34/98 del Sector de Hidrocarburos y por su derivación en las Instrucciones Técnicas Complementarias, a suministrar a instalaciones fijas.

5.— Los ESTABLECIMIENTOS que según la Ley 34/92 de Hidrocarburos y que se refiere el artículo 13.7 del RD 1165/95 que solamente estarán autorizados a suministrar a instalaciones fijas, los encontramos en la MI—IP03. Efectivamente, esta instrucción regula los ESTABLECIMIENTOS (Instalaciones) para el consumo propio, es decir, en la propia instalación. Solamente se podrá realizar un suministro desde esta instalación de consumo propio a otra instalación de consumo en los supuestos de instalaciones de suministro por tubería. Así, en el capítulo IV, apartado 15, de la MI—IP03 se regula este tipo de instalaciones señala lo siguiente:

*"El objeto de estas instalaciones es el de posibilitar el suministro de combustible líquido hasta las de consumo individualizado, para la generación de agua caliente de calefacción y A.C.S. en conjuntos residenciales, edificios de viviendas, edificios comerciales, edificios o polígonos industriales, con un almacenamiento de combustible común".*

Y en el apartado 16 se describe la instalación:

*"La instalación de suministro por tubería, de combustible líquido a las instalaciones de consumo individualizado se iniciará con un almacenamiento común, que reunirá las condiciones descritas en los capítulos II y III, en cualquiera de sus variantes. De este almacenamiento partirá una tubería que llevará el combustible hasta un equipo de trasiego adecuado a las características de las instalaciones de consumo".*



Por consiguiente, **las instalaciones fijas de consumo son las que dispone cada usuario y el ESTABLECIMIENTO que según la Ley 34/98 del Sector de Hidrocarburos y por su derivación a las Instrucciones Técnicas Complementarias, pueden realizar suministro a este tipo de instalaciones fijas, son aquellas instalaciones destinadas al almacenamiento desde donde se realizan por tubería los suministros a las instalaciones fijas de consumo final.**

6.— Para estos ESTABLECIMIENTOS (Instalación) les será de aplicación el artículo 13.7 del RD 1165/95 ya que son los únicos que según la Ley 34/98 de hidrocarburos SOLO pueden realizar suministros a instalaciones fijas.

En definitiva, se aboga por un apartado 13.7 más claro que esté regulado en concordancia con la Ley 34/98.

### **31.- MARCAS FISCALES. Artículo 26 RIIEE**

Partimos de que las precintas fiscales parten de un arcaico concepto de control tributario basado en sellos o documentos timbrados que no tienen sentido alguno en la actualidad. Si a cualquier persona jurídica se le obliga a comunicarse con la Administración vía electrónica no entendemos cómo todavía existen controles físicos de producto realizados mediante las precintas fiscales, existiendo alternativas perfectamente viables como código de barras, código QR, firma electrónica, etc.

Cabe destacar que las marcas fiscales son establecidas en el artículo 39 de la Directiva 2008/188 como una facultad y no una obligación de los Estados Miembros para controlar el devengo del impuesto. Asimismo, dispone que los Estados miembros velarán para que las marcas fiscales *“no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.”*

Entendemos que algunos supuestos regulados en el artículo 26 del RIIEE establecen condiciones excesivamente formalistas que suponen un límite a la libre circulación de productos. A modo ilustrativo, podemos mencionar el apartado 15 que condiciona una exportación o entrega intracomunitaria de mercancías a la inutilización o destrucción previa del precinto fiscal. Especialmente preocupante es el límite que supone en el

ámbito intracomunitario, donde se eliminaron en el año 1992 los controles fiscales en las fronteras.

Asimismo, el actual sistema también supone una carga formal considerable para la Administración que debe controlar la entrega, destrucción, movimiento, recepción de precintas fiscales una a una.

Es por ello que abogamos por una modificación profunda del artículo 26 del RIIIEE, apostando por un control informático simplificado desde que tiene lugar el etiquetado del producto, puesto que no concebimos la precinta fiscal como una tira de papel adherida a la botella o cajetilla de cigarrillos, sino como parte inherente del etiquetaje del producto. Por ello, consideramos que debe implantarse un código de barras o código QR en la propia etiqueta del producto, que deberá ser activado una vez el producto abandone el régimen suspensivo. Por lo que se refiere a producto procedente de fuera del ámbito interno, el propio origen del producto acreditado por la cajetilla o botella le eximirá de la llevanza de una precinta fiscal.

En definitiva, subrayamos la necesidad de una modificación del artículo 26 del RIIIEE no únicamente por partir de una concepción desfasada de control tributario, sino por el incumplimiento de los preceptos contenidos en el artículo 39 de la Directiva 200/118.

### **32.- ACTIVIDAD FABRICACIÓN – DEPÓSITO FISCAL. Artículo 45.1 RIIIEE**

El depósito fiscal y la fábrica son establecimientos sujetos a régimen de intervención definidos en el artículo 4 de la LIE. El depósito fiscal es aquella instalación donde, previa autorización CAE concedida, y bajo los requisitos y condiciones reglamentarias, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. La diferencia de esta figura con la fábrica reside en que en ésta última se permite la fabricación o extracción de productos sujetos a los impuestos especiales.

Esta distinción que introduce el legislador nacional entre ambos establecimientos no aparece en la Directiva 2008/118 que únicamente define al depósito fiscal en su artículo

4 como “todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo.”

Nos encontramos pues ante una regulación *sui generis* de la normativa nacional, no amparada en ningún precepto comunitario armonizador del impuesto.

Si bien el legislador comunitario no prohíbe taxativamente distinguir dos tipos de establecimientos autorizados, consideramos que no cabe restringir la actividad de fábrica y depósito fiscal en un mismo establecimiento mediante una disposición de rango reglamentario. La realidad comercial que envuelve el desarrollo de actividades de fabricación implica en la mayoría de casos la distribución de productos de terceros no fabricados en el establecimiento. Si bien el ejercicio de ambas actividades en una misma instalación está permitida, es restringida por el artículo 45 del RIIEE de la siguiente forma:

*“En las fábricas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación podrán recibirse y almacenarse, en régimen suspensivo, productos objeto de su actividad, sin necesidad de que se sometan a operaciones de transformación.”*

*La actividad de una fábrica en relación con los productos recibidos y almacenados en régimen suspensivo y no sometidos a operaciones de transformación deberá contabilizarse individualizadamente respecto de la de fabricación o transformación.*

**La posibilidad de acogerse a lo dispuesto en el primer párrafo queda condicionada a la obligación de que la actividad de fabricación suponga, como mínimo, el 50 por 100 del total del volumen de las citadas salidas.”**

A nuestro entender, establecer un porcentaje de volumen de operaciones a la actividad comercial carece de fundamento tributario, pues el Reglamento ya establece en el párrafo anterior un control contable individualizado de las entradas y salidas de producto no fabricado.

Si bien su incumplimiento obliga al titular de una fábrica a aportar una garantía complementaria para cubrir su actividad como depósito fiscal, debemos mencionar que **la Administración viene interpretando que tal posibilidad debe estar sujeta al cumplimiento de independencia prescrito para los depósitos fiscales en el artículo 11.2.c) del RIIEE.**

**Por tanto, en la práctica se requiere a los fabricantes que a la vez distribuyan producto no fabricado, disponer de una instalación independiente sin comunicación con el recinto de fábrica y con acceso independiente de la vía pública. Esta obligación desvirtúa el requisito de contabilidad individualizada que dispone el propio artículo 45 del RIIEE.**

Es por ello que abogamos por **limitar única y exclusivamente el ejercicio de la actividad de fabricante y depositario autorizado en un mismo establecimiento al cumplimiento de una contabilidad individualizada y, si el volumen de salidas de producto no fabricado supera el 50 por ciento, a la prestación de una garantía complementaria.**

### **33.- DESTRUCCIÓN DE RESIDUOS ALCOHÓLICOS. Artículo 75bis RIIE.**

El presente proyecto modifica la redacción del apartado 2 del artículo 75bis del RIIEE estableciendo lo siguiente:

*“la destrucción de residuos alcohólicos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se comunicará a la oficina gestora correspondiente al establecimiento en el que vaya a tener lugar (...)”*

En este contexto, es necesario resaltar que el envío de residuos alcohólicos a una fábrica, depósito fiscal o gestor de residuos es realizado por los usuarios de alcohol. Esta figura corresponde a industrias no familiarizadas con el Impuesto Especial sobre el Alcohol (farmacéuticas, tintas, disolventes, perfumerías, etc) para los que el uso del alcohol y la gestión de este tributo corresponde a una actividad residual de su actividad, puesto que se dedican a la fabricación de productos no sujetos. No son bodegas de vino, distribuidores de gasóleo, fabricantes de bebidas derivadas, distribuidores de bebidas

alcohólicas acostumbrados a lidiar con la Oficina Gestora y los pormenores de un impuesto con innumerables requisitos formales de gestión y control.

Estas compañías disponen de una autorización CAE de usuario, deben llevar una contabilidad diaria del alcohol recibido, justificar su uso y prestar una garantía para cubrir los eventuales riesgos fiscales que conlleva el uso de un producto sujeto a exención. Normalmente disponen de dos o tres proveedores de alcohol que corresponden a grandes alcoholeras situadas en zonas determinadas de nuestro país donde existe un tejido industrial arraigado de este sector.

Es por ello que agravar los requisitos que deben cumplir obligándoles a comunicarlos con una Oficina Gestora situada en un ámbito territorial distinto al de su establecimiento, no resulta acorde con el objeto de simplificar procedimientos y reducir formalidades del presente proyecto, si éstos se refieren a las obligaciones formales del obligado tributario y no al deber de comunicación entre las Oficinas Gestoras.

En virtud de lo anterior, **abogamos por la no introducción de esta modificación, restando la obligación de control y gestión del residuo alcohólico como una labor entre la Oficina Gestora del usuario y la de la instalación receptora del residuo.**

Consideramos que la mera comunicación a la Oficina Gestora correspondiente al ámbito territorial del usuario, con la posterior comunicación del acta de destrucción del receptor a su Oficina Gestora es sobradamente suficiente, debiéndose comunicar las dos Oficinas Gestoras entre sí. En definitiva, no se puede trasladar una obligación inherente a la labor del centro gestor al usuario de alcohol, puesto que ello supone un incremento de sus obligaciones formales.

Departamento Jurídico

FIDE Asesores Legales y Tributarios