

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 29

Impuestos Especiales (I). Los Impuestos Especiales de Fabricación

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Naturaleza y elementos estructurales; ámbito objetivo ·	5
1. Naturaleza de los Impuestos Especiales de Fabricación ·····	5
2. Ámbito territorial ·····	8
3. Conceptos básicos: fábrica, depósito fiscal, régimen suspensivo ·····	11
Epígrafe 2 — Hecho imponible y supuestos de no sujeción ·····	15
1. Hecho imponible: fabricación e importación ·····	15
2. Supuestos de no sujeción ·····	16
Epígrafe 3 — Devengo ·····	19
1. El devengo y la salida del régimen suspensivo ·····	19
Epígrafe 4 — Sujetos pasivos y responsables ·····	25
1. Sujetos pasivos y responsables ·····	25
Epígrafe 5 — Supuestos generales de exención y devolución ·····	30
1. Exenciones ·····	30
2. Devoluciones ·····	32
Epígrafe 6 — Bases y tipos ·····	36
1. Base imponible y tipos impositivos ·····	36
2. Repercusión ·····	40
Epígrafe 7 — La circulación en régimen suspensivo y fuera del ré- gimen suspensivo	43
1. La circulación intracomunitaria y el régimen suspensivo ·····	43
2. Control, documentos (EMCS), irregularidades y marcas fiscales ·····	47
Epígrafe 8 — La importación y la exportación de productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación	54

1. Importación y su liquidación	54
2. Exportación, vinculación a régimen suspensivo y exención/devolución . . .	57

TEMA 29

Epígrafe 1 — Naturaleza y elementos estructurales; ámbito objetivo

1. Naturaleza de los Impuestos Especiales de Fabricación

Los **Impuestos Especiales** integran, junto al IVA, la **imposición indirecta** que grava el consumo. A diferencia del IVA, que recae sobre el consumo con carácter general, los Impuestos Especiales gravan **consumos específicos** —alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos, tabaco— por razones recaudatorias y, muy a menudo, de política sanitaria, energética o medioambiental. La Ley 38/1992 los define en su artículo de cabecera.

Artículo 1 de la Ley 38/1992 · Naturaleza de los impuestos especiales

1. Los **impuestos especiales** son tributos de **naturaleza indirecta** que recaen sobre **consumos específicos** y gravan, en **fase única**, la **fabricación**, incluida la fabricación irregular, la **importación**, la **entrada irregular** y, *en su caso*, la introducción, en el **ámbito territorial interno** de determinados bienes, así como la **matriculación** de determinados medios de transporte, el **suministro de energía eléctrica** y la **puesta a consumo de carbón**, de acuerdo con las normas de esta Ley.
2. Tienen la consideración de impuestos especiales los **Impuestos Especiales de Fabricación**, el **Impuesto Especial sobre la Electricidad**, el **Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte** y el **Impuesto Especial sobre el Carbón**.

De la definición se extraen las tres notas del tributo:

- **Indirecto** — grava una manifestación indirecta de capacidad económica (el consumo o el gasto), no la renta ni el patrimonio.

- **Sobre consumos específicos** — recae sobre bienes concretos (alcohol, hidrocarburos, tabaco), no sobre el consumo global como el IVA.
- **En fase única (monofásico)** — el impuesto se exige una sola vez a lo largo de la vida del producto, con ocasión de su **fabricación** o de su **importación**, y no se vuelve a devengar en las sucesivas transmisiones.

Esta última nota —la monofasicidad— es la que mejor separa a los Impuestos Especiales del IVA.

El apartado 2 ordena las figuras en cuatro bloques. Este tema se ocupa del primero, los **Impuestos Especiales de Fabricación**, que forman una familia con estructura común y con un régimen armonizado en la Unión Europea (Directiva (UE) 2020/262, de régimen general). El Impuesto sobre la Electricidad, el de Determinados Medios de Transporte y el del Carbón tienen su propia lógica y quedan al margen de la parte general que aquí se estudia. El artículo 2 enumera las figuras que integran la familia de fabricación.

Artículo 2 de la Ley 38/1992 · Los impuestos especiales de fabricación

Tienen la consideración de impuestos especiales de fabricación:

1. Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
 - a) El **Impuesto sobre la Cerveza**.
 - b) El **Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas**.
 - c) El **Impuesto sobre Productos Intermedios**.
 - d) El **Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas**.
2. El **Impuesto sobre Hidrocarburos**.
3. El **Impuesto sobre las Labores del Tabaco**.
4. El **Impuesto sobre los Líquidos para Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco**.

Son, pues, siete figuras: cuatro sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, más los impuestos sobre hidrocarburos, sobre las labores del tabaco y sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos. El **ámbito objetivo** de cada uno —el conjunto concreto de productos que grava, delimitado por sus códigos de la **nomenclatura combinada**, la clasificación arancelaria común de la UE que identifica cada mercancía con un código— se aborda en los temas dedicados a cada impuesto. Todos comparten los mismos elementos estructurales: hecho imponible, devengo, sujetos, régimen suspensivo y circulación.

EJEMPLO

① **Un tributo monofásico frente al IVA plurifásico.** Una partida de bebidas derivadas recorre la cadena fabricante → distribuidor → minorista → consumidor. Supongamos que el impuesto especial que le corresponde asciende a 100 €.

- **Impuesto Especial (fase única):** los 100 € se devengan una sola vez, cuando el producto sale de la fábrica. Aunque después se revenda dos o tres veces, el impuesto especial no vuelve a exigirse. Es un tributo *monofásico*.
- **IVA (plurifásico):** se repercute en cada una de las entregas de la cadena (fabricante a distribuidor, distribuidor a minorista, minorista a consumidor), gravando en cada eslabón el valor añadido, hasta llegar al consumidor final.

Un detalle con efecto práctico: el impuesto especial forma parte de la **base imponible del IVA**, de modo que el IVA se calcula sobre un precio que ya incorpora esos 100 €. El Impuesto Especial se paga una vez y por dentro del precio; el IVA acompaña a cada transmisión.

Un rasgo estructural de esta familia es su **armonización en la Unión Europea**. Desde la supresión de las aduanas interiores el **1 de enero de 1993**, con la entrada en vigor de esta Ley y del mercado único, los impuestos especiales de fabricación —conocidos en la terminología comunitaria como *accisas*— responden a un marco común. La **Directiva (UE) 2020/262**, que establece el régimen general, fija tres exigencias:

- **Productos armonizados obligatorios:** todos los Estados miembros deben gravar el alcohol y las bebidas alcohólicas, los hidrocarburos (productos energéticos) y las labores del tabaco.
- **Estructura común:** esas figuras comparten un mismo esquema de hecho imponible, devengo y régimen suspensivo, aunque los tipos se fijen en cada país.
- **Margen nacional:** cada Estado puede crear otros gravámenes sobre consumos específicos, siempre que no sean impuestos sobre el volumen de negocios ni den lugar, en el comercio intracomunitario, a «formalidades relativas al cruce de fronteras».

La propia exposición de motivos advierte que estos impuestos «deben establecerse obligatoriamente a nivel comunitario».

La armonización no impone tipos idénticos, sino **tipos impositivos mínimos** por debajo de los cuales ningún Estado puede bajar. Por encima de ese suelo cada país conserva libertad, lo que explica las diferencias de precio del tabaco o del alcohol entre Estados miembros; esos mínimos se revisan periódicamente en directivas específicas de cada producto.

De la armonización deriva un segundo pilar: la **tributación en destino**. El impuesto se percibe en el Estado miembro donde el producto **se consume**, no donde se fabrica. El mecanismo es sencillo: un cargamento de alcohol que tributó en Francia y se envía a España deja de tributar en Francia —que **devuelve** lo cobrado— y pasa a tributar en España, que lo **cobra**. Por eso, cuando el producto ya tributó en un Estado y se envía a otro, se grava en el de destino y se **devuelve** en el de expedición; y por eso el particular que adquiere en otro Estado miembro, para sus propias necesidades y transportándolos él mismo, no vuelve a pagar en el suyo. Esta idea es la que sostiene después las **devoluciones intracomunitarias y por exportación** del epígrafe 5 (y el ejemplo ⑫). El desarrollo reglamentario de todo ello corresponde al **Reglamento de los Impuestos Especiales** (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio), al que la Ley remite de forma constante con las expresiones «reglamentariamente» y «su normativa de desarrollo».

2. Ámbito territorial

Definida la naturaleza, la Ley precisa dónde se aplican estos impuestos. El ámbito territorial no coincide con todo el Estado, y es una de las especialidades de estos impuestos.

Artículo 3 de la Ley 38/1992 · Ámbito territorial interno

1. Los **impuestos especiales de fabricación** se exigirán en *todo el territorio español*, a excepción de las **islas Canarias, Ceuta y Melilla**. *No obstante*, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los **Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas** serán exigibles en las **islas Canarias**.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá *sin perjuicio de* lo establecido en **Convenios y Tratados Internacionales** y de los **regímenes tributarios especiales por razón del territorio**.

La regla general es que los Impuestos Especiales de Fabricación se exigen en todo el territorio español —península e Islas Baleares—, pero quedan excluidos **Canarias, Ceuta y Melilla**. La exclusión no es total en el caso de Canarias: allí sí se exigen los impuestos sobre la **cerveza**, sobre **productos intermedios** y sobre el **alcohol y bebidas derivadas**, aunque con las especialidades que la propia Ley establece y sin el carácter de norma armonizada de la Unión. En cambio, en Canarias **no** se exigen el Impuesto sobre Hidrocarburos ni el de Labores del Tabaco, y **Ceuta y Melilla** quedan por completo fuera del ámbito de aplicación.

El apartado 2 salva dos realidades. De un lado, los **Convenios y Tratados Internacionales**. De otro, los **regímenes tributarios especiales por razón del territorio**, expresión que ampara los regímenes forales del País Vasco (Concierto) y de Navarra (Convenio).

Sobre este mapa, la Ley maneja tres nociones territoriales concéntricas, definidas en el artículo 4.

Artículo 4 de la Ley 38/1992 · Ámbitos territoriales

1. «**Ámbito territorial interno**»: El territorio en el que se exigirán los impuestos especiales de fabricación conforme a lo dispuesto en el *artículo 3* de esta Ley.

2. «**Ámbito territorial de la Unión no interno**»: El territorio de la Unión excluido el ámbito territorial interno.

[...]

31. «**Territorio de la Unión**»: Los territorios de los Estados miembros.

Son, pues, tres niveles: el **ámbito territorial interno** (península e Islas Baleares, donde se aplica la Ley española), el **ámbito territorial de la Unión no interno** (el resto de la Unión) y, englobándolos, el **territorio de la Unión**. La distinción tiene efecto práctico: determina cuándo un movimiento es interno, cuándo intracomunitario y cuándo exportación.

MATIZ

La exclusión territorial no equivale a una ausencia total de gravamen. Canarias, Ceuta y Melilla son **terceros territorios** a los efectos de este impuesto (art. 4.29): quedan fuera del ámbito armonizado de la Unión. Dentro de esa categoría, el propio artículo 4.29 introduce un **matiz aduanero**: **Canarias sí forma parte del territorio aduanero de la Unión**, mientras que **Ceuta y Melilla quedan también fuera** de él. Por eso una salida de productos hacia esos territorios recibe un tratamiento distinto del de una entrega interior. Y la exigibilidad en Canarias de la cerveza, los productos intermedios y el alcohol y bebidas derivadas se hace, como advierte el propio artículo 3, «en las condiciones establecidas en la presente Ley»: de hecho, la **introducción** en las islas de esos productos desde otros Estados miembros está **sujeta** a los impuestos correspondientes (art. 23.1).

3. Conceptos básicos: fábrica, depósito fiscal, régimen suspensivo

El artículo 4 recoge treinta y cuatro definiciones que fijan la terminología de todo el título. De ellas, tres conceptos vertebran la estructura del impuesto: el **régimen suspensivo** y los dos establecimientos en los que se materializa, la **fábrica** y el **depósito fiscal**.

Artículo 4 de la Ley 38/1992 · Conceptos y definiciones

3. «**Autoconsumo**»: El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los **establecimientos** donde permanecen dichos productos *en régimen suspensivo*.

[...]

7. «**Depositorio autorizado**»: La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **titular de una fábrica o de un depósito fiscal**.

[...]

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

[...]

18. «**Fábrica**»: El establecimiento donde, *en virtud de la autorización concedida*, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden **extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse**

y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

[...]

26. «**Régimen suspensivo**»: El **régimen fiscal**, consistente en la *suspensión* de impuestos especiales, aplicable a la **fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento o circulación** de productos objeto de los impuestos especiales.

El régimen suspensivo es el elemento central de la estructura del impuesto. Aunque el hecho imponible (la fabricación) se realiza cuando el producto se obtiene, la Ley permite mantener el impuesto **en suspenso** mientras la mercancía permanece dentro del circuito controlado —fábricas y depósitos fiscales— o circula entre ellos. El impuesto no se exige todavía, no porque no haya nacido el hecho imponible, sino porque su devengo se pospone hasta que el producto **sale** de ese circuito hacia el consumo. Así, la carga fiscal recae al final, sobre el producto que efectivamente se pone a consumo, y no sobre las mermas o los productos que nunca llegan al mercado.

Ese circuito se sostiene sobre dos establecimientos. La **fábrica** es el lugar donde se **produce**: se extraen, fabrican o transforman los productos, y también pueden almacenarse, recibirse y expedirse, siempre en suspensión. El **depósito fiscal**, en cambio, **no fabrica**: recibe productos ya obtenidos y los almacena, expide o —en su caso— transforma, igualmente en régimen suspensivo. El titular de cualquiera de los dos es el **depositario autorizado**, figura que remite al artículo 35.4 de la Ley General Tributaria. El **autoconsumo** —consumir el producto dentro del propio establecimiento— también se contempla, porque supone una salida del régimen suspensivo hacia el consumo.

EJEMPLO

- ② **Fábrica y depósito fiscal, dos establecimientos distintos.** Una destilería y un almacén logístico ilustran la diferencia.

	Fábrica	Depósito fiscal
¿Se produce el bien?	Sí: se extrae, fabrica o transforma	No: recibe producto ya fabricado
Otras operaciones	Almacenar, recibir, expedir	Almacenar, recibir, expedir y, en su caso, transformar
Régimen fiscal	Suspensivo	Suspensivo
Titular	Depositorio autorizado	Depositorio autorizado

La destilería que obtiene aguardiente es una **fábrica**, mientras que el almacén que solo guarda esas botellas antes de distribuirlas, sin producirlas, es un **depósito fiscal**. En ambos el impuesto permanece en suspenso, y ambos exigen autorización administrativa previa.

Junto a estos tres conceptos, el artículo 4 define la operación que abre el circuito: la **fabricación**. La **importación** y la **exportación** conectan el impuesto con el tráfico exterior y se estudian en detalle en el epígrafe 8.

Artículo 4 de la Ley 38/1992 · Fabricación

19. «**Fabricación**»: La **extracción** de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la **transformación** [...]. Tendrá la consideración de **fabricación irregular** la realizada *sin cumplir* las condiciones establecidas en esta Ley y en su normativa de desarrollo.

La **fabricación** abarca la extracción y cualquier proceso de obtención, incluida la **transformación**. Realizada sin cumplir las condiciones de la Ley, constituye **fabricación irregular**. Cuando los productos circulan en suspensión, lo hacen amparados en un documento administrativo electrónico que permite a la Administración seguir cada movimiento; el detalle de esa circulación —y de las siglas que la identifican— se desarrolla en epígrafes posteriores.

RECUERDA

Tres conceptos sostienen toda la parte general. El **régimen suspensivo** mantiene el impuesto en suspenso mientras el producto permanece en el circuito controlado o circula por él: el hecho imponible se ha realizado, pero el devengo se pospone hasta la salida a consumo. Ese circuito se apoya en dos establecimientos: la **fábrica**, donde se produce el bien, y el **depósito fiscal**, que lo almacena y expide sin fabricarlo. El titular de ambos es el **depositario autorizado** (art. 35.4 LGT). Fábrica y depósito fiscal comparten el régimen suspensivo y la exigencia de autorización previa; se distinguen en que solo la fábrica fabrica.

TEMA 29

Epígrafe 2 — Hecho imponible y supuestos de no sujeción

1. Hecho imponible: fabricación e importación

Sentada en el epígrafe 1 la **naturaleza indirecta y monofásica** de estos impuestos, procede fijar su **hecho imponible**. No grava el consumo en sí, sino los actos que ponen los productos en disposición de ser consumidos dentro del territorio: la **fabricación** y la **importación**. Así lo fija el art. 5.

Artículo 5 de la Ley 38/1992 · Hecho imponible

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

El hecho imponible tiene, pues, tres modalidades. La **fabricación** es la modalidad matriz —la extracción o cualquier proceso de obtención, incluida la **transformación** (art. 4.19, definido en el epígrafe 1)—. La **importación** cubre la entrada de producto desde fuera de la Unión: es el **despacho a libre práctica** conforme a la normativa aduanera de la Unión (art. 4.20), de modo que traer producto **desde otro Estado miembro** no es importación, sino **circulación intracomunitaria**, con reglas propias. Y la **entrada irregular** es una modalidad de cierre, que grava el producto introducido en el territorio de la Unión al margen del despacho aduanero.

El apartado 2 del art. 5 recuerda que cada impuesto tiene su propio **ámbito objetivo** (los bienes que grava) y su propio **ámbito territorial**. Este último se delimita en el art. 3.

Artículo 3.1 de la Ley 38/1992 · Ámbito territorial interno

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

El ámbito territorial interno es, con carácter general, la península y Baleares: quedan fuera Canarias, Ceuta y Melilla. Como excepción, tres de los impuestos sobre el alcohol (Cerveza, Productos Intermedios y Alcohol y Bebidas Derivadas) sí se exigen en Canarias.

MATIZ

Importación y circulación intracomunitaria no son lo mismo. Hay importación solo cuando el producto entra desde un **tercer país** y se despacha a libre práctica (art. 4.20). El producto que llega **desde otro Estado miembro** no se importa: circula al amparo de los procedimientos intracomunitarios (en régimen suspensivo o con el impuesto ya devengado). Junto a la fabricación y la importación, el art. 5 grava también la **entrada irregular**, que cierra el paso al producto introducido en la Unión sin despacho aduanero.

2. Supuestos de no sujeción

El art. 5 delimita lo que está sujeto. Por contraste, el art. 6 aclara qué queda **fuera** del hecho imponible: los **supuestos de no sujeción**. En ellos no llega a nacer la obligación tributaria, a diferencia de la exención (art. 9), donde el hecho imponible sí se realiza pero la Ley libera del pago. Todos los supuestos de no sujeción comparten un rasgo: son **pérdidas o destrucciones** de producto que se encuentra en **régimen suspensivo**.

Artículo 6 de la Ley 38/1992 · Supuestos de no sujeción

No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las **pérdidas parciales** debidas a la **naturaleza** de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas *en régimen suspensivo* durante los procesos de fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento y transporte, *siempre que*, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, *no excedan de los porcentajes* fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto. [...]
2. La **destrucción total** o la **pérdida irremediable**, total o parcial, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas *en régimen suspensivo*, por **caso fortuito** o de **fuerza mayor**, *cuando no excedan de los porcentajes* que se fijen reglamentariamente o, *cuando excediendo de los mismos*, se haya **probado su existencia** ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.
3. La **destrucción total** o **pérdida irremediable**, total o parcial, de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la **autorización de las autoridades competentes** del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, *siempre que* los productos se encuentren *en régimen suspensivo*. [...]

Son tres supuestos. El primero son las **mermas técnicas**: pérdidas parciales inherentes a la naturaleza del producto (la evaporación del alcohol, la volatilidad de un hidrocarburo) durante la fabricación, el almacenamiento o el transporte, siempre que no superen los **porcentajes** que fija el Reglamento. El segundo es la **destrucción total o pérdida irremediable** por **caso fortuito o fuerza mayor** (un incendio, una inundación): no se sujeta cuando no excede de los porcentajes o, si los excede, cuando se prueba su existencia ante la Administración. El tercero es la **destrucción controlada**: la que se realiza con **autorización de las autoridades competentes**. En los tres casos el producto se ha perdido antes de salir al consumo, de modo que no hay capacidad de consumo que gravar.

EJEMPLO

③ **Una merma no sujeta dentro del porcentaje.** Una fábrica de bebidas derivadas almacena 10.000 litros de alcohol en régimen suspensivo. Supongamos que el porcentaje reglamentario de pérdidas admisibles por almacenamiento fuera del 1 %.

Concepto	Litros
Alcohol almacenado	10.000
Pérdida admisible (1 %)	100
Merma real por evaporación	80
Exceso sujeto a gravamen	0

Como la merma (80 litros) no supera el 1 % (100 litros), la pérdida es **no sujeta**: no devenga impuesto. Si la merma hubiera sido de 150 litros, el exceso sobre el porcentaje (50 litros) se consideraría producto salido de fábrica y **devengaría** el impuesto, salvo que se probara caso fortuito o fuerza mayor.

MATIZ

La no sujeción del art. 6 opera solo dentro del **régimen suspensivo** y solo respecto de pérdidas o destrucciones. Las **pérdidas distintas** de estas —las que exceden de los porcentajes sin probarse su causa— **sí devengan** el impuesto: el art. 7.1.e) las trata como un supuesto de devengo. Y no debe confundirse la **no sujeción** (el hecho imponible no nace) con la **exención** (el hecho imponible se realiza, pero la Ley exime del pago), que es figura del art. 9.

TEMA 29

Epígrafe 3 — Devengo

1. El devengo y la salida del régimen suspensivo

El devengo es, con carácter general, el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria (art. 21 de la Ley General Tributaria). En los Impuestos Especiales de Fabricación aparece una particularidad decisiva: aunque el hecho imponible es la **fabricación**, el impuesto **no se exige al fabricarse** el producto, sino más tarde, cuando este abandona el circuito de control y se destina al consumo. Ese aplazamiento es el **régimen suspensivo** (art. 4.26): según la definición vista en el epígrafe 1, la suspensión del impuesto aplicable a la fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento o circulación de los productos.

Mientras el producto permanece en la **fábrica** o en un **depósito fiscal**, o circula entre ellos, el impuesto está en suspenso: se ha realizado el hecho imponible, pero no hay que ingresar. El impuesto se devenga cuando el producto **sale** de ese circuito hacia el consumo. Esta es la regla central del art. 7.

Artículo 7 de la Ley 38/1992 · Devengo

1. *Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37, 40 y 64 quater de esta ley, el Impuesto se devengará:*

a) En los supuestos de **fabricación**, en el momento de la **salida** de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la **fábrica o depósito fiscal** o en el momento de su **autoconsumo**.

No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

1.º Directamente a otras **fábricas, depósitos fiscales**, a una **entrega directa**, a un **destinatario registrado** o a la **exportación**. [...]

b) En los supuestos de **importación**, en el momento de su **despacho de aduana** de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 952/2013. *No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal [...] la importación se efectuará en régimen suspensivo.*

[...]

l) En los supuestos de **entrada irregular** en el territorio de la Unión, en el momento del **nacimiento de la deuda aduanera** [...].

[...]

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

La letra a) es la clave: en la fabricación, el impuesto se devenga a la **salida** de la fábrica o del depósito fiscal, o con el **autoconsumo** (el consumo del propio producto dentro del establecimiento donde permanece en suspenso). Ahora bien, no toda salida devenga: la salida **en régimen suspensivo** —hacia otra fábrica, otro depósito fiscal, una entrega directa, un destinatario registrado o la exportación— **mantiene la suspensión** y no hace nacer la obligación. En la importación (letra b), el devengo coincide con el **despacho de aduana**, salvo que el producto se destine directamente a régimen suspensivo. Las letras l) y n) completan el cuadro con la entrada irregular (al nacer la deuda aduanera) y la fabricación irregular (al constatarse la obtención del producto).

El art. 7 recoge otros momentos de devengo según la modalidad de circulación o recepción. Varias de las figuras que aparecen en el resumen —destinatario registrado, entrega directa, destinatario certificado, ventas a distancia— se estudian a fondo en el epígrafe 7; para leer la tabla basta, por ahora, una idea mínima de cada una:

- **Destinatario registrado** (régimen suspensivo) — operador autorizado a **recibir** productos con el impuesto en suspenso, pero que **no puede almacenarlos ni expedirlos**. El impuesto se devenga en el momento en que los recibe.

- **Entrega directa** (régimen suspensivo) — recepción de productos, aún en suspenso, en un lugar autorizado distinto del establecimiento del destinatario. El devengo se produce al recibirlos allí.
- **Destinatario certificado** (fuera del régimen suspensivo) — quien recibe productos que **ya tributaron en el Estado de origen**. Como el impuesto se paga donde se consume, su recepción en España determina el devengo del impuesto español.
- **Ventas a distancia** (fuera del régimen suspensivo) — envío a un particular de otro Estado miembro realizado por un vendedor, con el impuesto ya devengado.

Regla para leer la tabla: registrado = régimen suspensivo; certificado = impuesto ya devengado en origen. (y no volver a enunciarla en el epígrafe 7)

Con esas glosas a la vista, este es el resumen de los principales momentos de devengo:

Supuesto	Momento del devengo	Letra
Fabricación	Salida de fábrica o depósito fiscal, o autoconsumo	a)
Importación	Despacho de aduana (art. 201 del Reglamento UE 952/2013)	b)
Destinatario registrado	Recepción de los productos	c)
Entrega directa	Recepción en el lugar de entrega	d)
Pérdidas distintas de las no sujetas	Al producirse o, si no se conoce, al comprobarse	e)
Ventas a distancia	Entrega de los productos al destinatario	f)
Destinatario certificado	Recepción de los productos	g)
Uso indebido de exención o tipo reducido	Entrega al destinatario facultado (o inicio de la circulación si no lo está)	j)
Entrada irregular	Nacimiento de la deuda aduanera	l)
Fabricación irregular	Constancia de la obtención del producto	n)

Merece mención autónoma la letra j). Cuando productos que se han beneficiado de una **exención** o de un **tipo reducido** en razón de su destino no justifican ese destino o se

emplean de forma indebida, el impuesto se devenga en el momento de su **entrega al destinatario facultado** para recibirlos —o, si se entregan a quien **no está facultado**, en el **inicio de la circulación**—, salvo que se pruebe la fecha concreta del uso indebido, que sería entonces el momento del devengo.

Existe una regla de cierre a favor del contribuyente. Cuando el producto ha salido **fuera del régimen suspensivo** pero no llega a entregarse al destinatario por causas ajenas al expedidor, la Ley permite reintroducirlo y tener por no producido el devengo.

Artículo 7.2 de la Ley 38/1992 · Reintroducción de productos no entregados

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

El reverso del devengo es la **ultimación del régimen suspensivo**: el momento en que la suspensión termina. El art. 11 lo enlaza con las dos vías de salida ordenada del circuito.

Artículo 11 de la Ley 38/1992 · Ultimación del régimen suspensivo

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28 y 37, el régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

- a. Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el **devengo** del impuesto.
- b. Mediante la **exportación** de los productos.

Así, el régimen suspensivo se cierra o bien porque el producto se pone a consumo (y devenga), o bien porque se **exporta** (sale del territorio de la Unión sin devengar, porque no va a consumirse dentro).

EJEMPLO

④ **El alcohol que sale de la fábrica al mercado.** Una fábrica dispone de una partida de 1.000 litros de alcohol y la despacha por distintas vías el mismo día. El destino decide si hay devengo.

Destino de la salida	¿Devenga?	Base legal
Venta a un distribuidor del mercado interior	Sí , a la salida	art. 7.1.a)
Envío a otra fábrica o depósito fiscal	No , sigue en régimen suspensivo	art. 7.1.a), 1.º
Exportación fuera de la Unión	No	arts. 7.1.a), 1.º y 11.b)

Sobre la parte que se vende al mercado interior (supongamos 600 litros) se devenga el impuesto ese día, y se aplica el **tipo vigente en la fecha del devengo** (art. 13.1). A un tipo hipotético de 10 €/litro, la cuota devengada sería $600 \times 10 = 6.000$ €. Los 400 litros restantes, salidos en régimen suspensivo hacia otro depósito fiscal o hacia la exportación, no devengan nada mientras la suspensión se mantenga.

RECUERDA

La lógica del tributo se ordena en tres pasos. **Hecho imponible** (art. 5): fabricación, importación o entrada irregular en el territorio de la Unión. **Régimen suspensivo**: mientras el producto está en fábrica o depósito fiscal, el impuesto queda en suspenso. **Devengo** (art. 7): la obligación nace a la **salida** del régimen suspensivo, o con el autoconsumo, y en la importación con el despacho de aduana. Las pérdidas dentro de los porcentajes reglamentarios **no se sujetan** (art. 6); las que exceden, **devengan** (art. 7.1.e).

TEMA 29

Epígrafe 4 — Sujetos pasivos y responsables

1. Sujetos pasivos y responsables

En los Impuestos Especiales de Fabricación quien realiza el hecho imponible (fabricar o importar) y quien soporta de verdad el impuesto no son la misma persona. El tributo lo ingresa quien controla el producto mientras circula sin haber tributado todavía —el fabricante o el titular del depósito—, y desde ahí se traslada, por repercusión, hasta el consumidor final. Por eso la Ley 38/1992 dedica su artículo 8 a fijar quién queda obligado frente a la Hacienda pública. Arranca de un concepto amplio.

Artículo 8 de la Ley 38/1992 · Obligados tributarios (apartado 1)

1. A los efectos de esta Ley tendrán la consideración de **obligados tributarios** las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma impone el cumplimiento de **obligaciones tributarias**.

Dentro de ese género tan amplio, la Ley distingue dos categorías que ya conocemos de la Ley General Tributaria: los **sujetos pasivos** (que pueden serlo como contribuyentes o como sustitutos del contribuyente) y los **responsables** (que se colocan junto al deudor para garantizar el pago). El apartado 2 enumera los contribuyentes.

Artículo 8 de la Ley 38/1992 · Sujetos pasivos en calidad de contribuyentes (apartado 2)

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

- b) El **declarante** [...] o cualquier otra persona [...] *cuando* el devengo se produzca con motivo de una **importación**.
- c) Los **destinatarios registrados** en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.
- d) Los **destinatarios certificados** en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.
- e) Los **depositarios autorizados** y los **destinatarios registrados** en los supuestos de **entregas directas**.
- f) Cualquier persona que realice o que participe en la **entrada irregular** de mercancías en el territorio de la Unión.
- g) Cualquier persona que realice o que participe en la **fabricación irregular** de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.
- h) Quienes **posean, almacenen, utilicen, comercialicen o transporten** productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, *cuando* no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos [...].

El contribuyente típico es el de la letra a): el **depositario autorizado**, esto es, el titular de la fábrica o del depósito fiscal donde el producto ha estado en **régimen suspensivo** — el impuesto está devengado en potencia pero aún no exigible—. Cuando el producto sale de ese establecimiento para el consumo, se devenga el impuesto (art. 7.1.a) y él es quien lo ingresa. Las demás letras trasladan esa lógica a cada modalidad:

- **Letras b) a e)** — operaciones ordinarias: en la importación responde el **declarante** ante la aduana (b), y en la circulación intracomunitaria responden el **destinatario registrado** o el **certificado** que reciben los productos (c y d), más las entregas directas (e).
- **Letras f), g) y h)** — contribuyentes «de cierre» frente al fraude (entrada irregular, fabricación irregular y tenencia sin acreditar el pago): buscan que nadie tenga producto irregular o sin justificar su situación fiscal sin quedar sujeto al impuesto.

Artículo 8 de la Ley 38/1992 · Sustitutos del contribuyente (apartado 3)

3. Son **sujetos pasivos**, en calidad de **sustitutos del contribuyente**, los **representantes fiscales** a que se refiere el apartado 27 del artículo 4 de esta Ley.

También son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes realicen los **suministros de gas natural** a título oneroso en el supuesto previsto en el párrafo primero del apartado 3 del artículo 7 de esta Ley.

El **sustituto** se coloca en el lugar del contribuyente por mandato de la Ley, de modo que es él quien declara e ingresa. En los IIEE aparece en dos casos tasados: el representante fiscal de un operador no establecido y quien suministra gas natural a título oneroso. Junto a sujetos pasivos, la Ley designa **responsables** que aseguran el cobro en las fases de mayor riesgo, la circulación en régimen suspensivo y la importación.

Artículo 8 de la Ley 38/1992 · Responsabilidad del depositario autorizado (apartado 4)

4. Los **depositarios autorizados** estarán obligados al **pago de la deuda tributaria** en relación con los productos expedidos en **régimen suspensivo** a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario. [...]

Cuando el depositario autorizado y el transportista hubiesen acordado **compartir la responsabilidad** a que se refiere este apartado, la Administración Tributaria podrá dirigirse contra dicho transportista a título de **responsable solidario**.

La responsabilidad **cesará** una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la **exportación**.

Artículo 8 de la Ley 38/1992 · Responsabilidad en importaciones y expedidores registrados (apartados 5 y 9)

5. En los supuestos de **importaciones**, responderán *solidariamente* del pago del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades que resulten obligadas solidariamente al pago de la **deuda aduanera** de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia.
9. Los **expedidores registrados** estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en **régimen suspensivo** que no hayan sido recibidos por el destinatario. La responsabilidad **cesará** una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

La idea que recorre estos apartados es sencilla: mientras el producto viaja sin haber tributado, el que lo puso en circulación (depositario autorizado o expedidor registrado) garantiza que la deuda se pagará si el envío no llega a destino, y solo se libera cuando prueba que llegó o que se exportó. La Ley añade otras reglas de garantía: el expedidor responde del impuesto de los productos que salieron con exención o tipo reducido hasta que acredita su recepción por el destinatario facultado (apartado 7), y cuando existen varios deudores de una misma deuda todos responden con **carácter solidario** (apartado 8).

EJEMPLO

⑤ **El depositario que saca gasolina del depósito.** Una empresa titular de un depósito fiscal de hidrocarburos almacena gasolina en régimen suspensivo, sin haber pagado aún el impuesto. Cuando esa gasolina sale del depósito con destino a una gasolinera para su venta al público —no a otra fábrica ni a otro depósito—, se produce el devengo a la salida (art. 7.1.a) y el titular del depósito es el **contribuyente** (art. 8.2.a). Ingresa el Impuesto sobre Hidrocarburos y después repercute su importe sobre el comprador (art. 14). El coste acaba en

el consumidor, pero frente a Hacienda el obligado ha sido el depositario autorizado.

MATIZ

Las tres posiciones no deben confundirse. El **contribuyente** es quien realiza el hecho imponible (el depositario a la salida, el declarante en la importación). El **sustituto** ocupa su lugar por imposición legal (el representante fiscal, el suministrador de gas natural). El **responsable** no realiza el hecho imponible: se añade junto al deudor para garantizar el pago, y en los IIEE lo hace, por regla general, de forma **solidaria** (el transportista que pactó compartir la responsabilidad, quien responde de la deuda aduanera en la importación).

RECUERDA

En los Impuestos Especiales de Fabricación el sujeto pasivo no suele ser el consumidor, sino quien controla el producto en el régimen suspensivo: el **depositario autorizado** a la salida de fábrica o depósito fiscal. El impuesto llega al consumidor por **repercusión** (art. 14), no porque este sea el obligado ante la Administración.

TEMA 29

Epígrafe 5 — Supuestos generales de exención y devolución

1. Exenciones

La exención libera del impuesto un supuesto en el que el hecho imponible sí se realiza —se fabrica o se importa el producto— pero la Ley decide no gravarlo por el destino que se le da. El artículo 9 recoge las exenciones **generales**, comunes a todos los impuestos especiales de fabricación, ligadas casi siempre a fines de relaciones exteriores o de transporte internacional.

Artículo 9 de la Ley 38/1992 · Exenciones

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 21, 23, 42, 51, 61 y 64 octies de esta ley, estarán **exentas**, *en las condiciones que reglamentariamente se establezcan*, la **fabricación e importación** de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen:
 - a) A ser entregados en el marco de las **relaciones diplomáticas o consulares**.
 - b) A **organizaciones internacionales** reconocidas como tales en España y a los miembros de dichas organizaciones [...].
 - c) A las **fuerzas armadas** de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del **Tratado del Atlántico Norte** [...] para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas.

- d) Al **consumo** en el marco de un **acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales**, *siempre que* dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- e) Al **avituallamiento de los buques** siguientes excluidos, *en todo caso*, los que realicen navegación privada de recreo [...].
- f) Al **avituallamiento de aeronaves** que realicen **navegación aérea internacional** distinta de la aviación privada de recreo.
- g) A las **fuerzas armadas** de cualquier **Estado miembro** distinto de España [...] *siempre que* dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la **política común de seguridad y defensa**.

Las siete letras se agrupan por su razón de ser en tres bloques:

- **Relaciones exteriores** — entregas diplomáticas y consulares (a), organizaciones internacionales y sus miembros (b) y acuerdos con países terceros u organizaciones internacionales asimilados a la exención del IVA (d).
- **Fuerzas armadas** — las de un Estado de la OTAN distinto de España (c) y las de un Estado miembro afectadas a la política común de seguridad y defensa (g).
- **Avituallamiento del transporte internacional** — buques (e) y aeronaves (f), siempre que no se trate de navegación o aviación privadas de recreo.

La Ley permite además articular estas exenciones por vía de devolución.

Artículo 9 de la Ley 38/1992 · Exención por vía de devolución (apartado 2)

2. *Reglamentariamente* podrá establecerse que las exenciones a que se refiere el apartado anterior se concedan mediante la **devolución** de los impuestos previamente satisfechos, así como que la cuota a devolver se determine como un **porcentaje del precio de adquisición** [...].

Es decir, en lugar de dejar salir el producto sin impuesto, se le deja pagar y luego se le devuelve lo satisfecho, técnica cómoda cuando la exención depende de un destino que solo se comprueba después de la entrega.

MATIZ

El artículo 9 contiene las exenciones **generales**, aplicables a todos los impuestos de fabricación. No agota la materia: la propia cabecera del artículo empieza «sin perjuicio de» los artículos 21, 23, 42, 51, 61 y 64 octies, que son las exenciones **propias de cada impuesto** (alcohol, hidrocarburos, tabaco, etc.). Al resolver, primero se mira si encaja una exención general del art. 9 y después la específica de la figura correspondiente.

EJEMPLO

⑥ **Una exención general: el avituallamiento de un buque.** Una empresa entrega 5.000 litros de gasóleo para avituallar un buque que realiza navegación marítima internacional (no de recreo). Por el art. 9.1.e), esa entrega está **exenta**: el producto sale **sin impuesto**, que no llega a pagarse en ningún momento. La diferencia con la devolución está en el tiempo: aquí el destino exento se conoce ya al entregar, así que el gravamen no se soporta nunca; en la devolución (⑥) el impuesto se paga primero y se recupera después. Si en vez de la exención directa se optara por la vía de devolución que permite el art. 9.2, el gasóleo pagaría al salir y la empresa recuperaría luego lo satisfecho.

2. Devoluciones

Frente a la exención, que actúa antes de que el impuesto llegue a pagarse, la devolución opera cuando el impuesto **ya se satisfizo** y una circunstancia posterior —típicamente, que el producto salga del ámbito interno— justifica recuperarlo. El artículo 10 fija los supuestos generales de devolución.

Artículo 10 de la Ley 38/1992 · Devoluciones

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 9, 17, 22, 23, 40, 43, 52, 62 y 64 nonies de esta ley, tendrán derecho a la **devolución** de los impuestos especiales de fabricación, *en las condiciones que reglamentariamente se establezcan*:
 - a) Los **exportadores** de productos objeto de estos impuestos [...] por las **cuotas previamente satisfechas** correspondientes a los productos exportados.
 - b) Los **exportadores** de productos que no sean objeto de estos impuestos ni los contengan, pero en los que se hubieran consumido para su producción [...] otros que sí lo sean [...]. *En ningún caso* originarán derecho a devolución los productos empleados como combustibles o carburantes.
 - c) Los empresarios que introduzcan productos [...] en una fábrica o en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente **enviados a otro Estado miembro** de la Unión Europea [...].
 - d) Los **expedidores certificados** que entreguen productos [...] a **destinatarios certificados en otro Estado miembro** [...].
 - e) Los empresarios que envíen o transporten [...] productos [...] con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de **ventas a distancia** [...].

El supuesto principal es la **exportación** (letras a y b): quien saca el producto fuera de la Unión recupera el impuesto que soportó, porque el consumo no se produce en territorio español. Las letras c), d) y e) trasladan la misma idea al **envío a otro Estado miembro**: si el producto ya tributó aquí pero va a consumirse en otro país de la Unión, la devolución evita la doble imposición y queda condicionada a que se acredite la recepción o el pago del impuesto en el Estado de destino. La cuantía y el control de estas devoluciones se rigen por dos reglas comunes.

Artículo 10 de la Ley 38/1992 · Importe y carácter provisional (apartados 2 y 3)

2. En todos los supuestos de devolución reconocidos en esta Ley, el importe de las cuotas que se devuelvan será el **mismo** que el de las **cuotas soportadas**. *No obstante, cuando* no fuera posible determinar exactamente tal importe, las cuotas se determinarán aplicando el **tipo vigente tres meses antes** de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución.
3. La devolución del impuesto [...] podrá autorizarse con **carácter provisional**. Las liquidaciones provisionales se convertirán en **definitivas** [...] o bien *cuando* no hubieran sido comprobadas dentro del plazo de **cinco años** [...].

EJEMPLO

⑦ **La bodega que exporta fuera de la Unión.** Una empresa embotelladora adquirió bebidas derivadas soportando 2.000 € de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, repercutido por su proveedor. Después exporta toda esa partida a un país tercero. Por el art. 10.1.a) tiene derecho a la **devolución** de las cuotas previamente satisfechas correspondientes a lo exportado, esto es, los 2.000 € (art. 10.2, el importe devuelto coincide con el soportado). Si no pudiera acreditarse con exactitud esa cifra, se calcularía con el tipo vigente **tres meses antes** de la exportación. La devolución podría reconocerse de forma **provisional** y consolidarse al comprobarse o, en su defecto, a los **cinco años**.

RECUERDA

Exención y devolución llegan al mismo resultado —el producto no queda gravado— por caminos distintos en el tiempo. La **exención** (art. 9) actúa antes: el hecho imponible se realiza, pero la Ley no exige el pago por el destino del producto. La **devolución** (art. 10) actúa después: el impuesto se pagó y se recupera porque el producto se exporta o se envía a otro Estado miembro. Ambos artículos recogen los supuestos **generales**, sin perjuicio de los propios de cada impuesto.

TEMA 29

Epígrafe 6 — Bases y tipos

1. Base imponible y tipos impositivos

Realizado el hecho imponible y producido el devengo, la obligación tributaria principal ha de **cuantificarse**. En los impuestos especiales de fabricación esa operación descansa en dos piezas: la **base imponible**, que mide la cantidad de producto gravado, y el **tipo impositivo**, que se aplica sobre ella para obtener la **cuota**. En su formulación más simple, la cuota resulta de multiplicar la base por el tipo. La parte general de la Ley 38/1992 no agota las cifras de cada producto —esas viven en la ley de cada impuesto, materia de los temas 30 y 31—, sino que fija las reglas comunes: cómo se determina la base y a qué momento se anudan los tipos.

La primera nota propia de estos impuestos es que la base **no es un valor en dinero**, sino, por lo común, una **magnitud física**. Se explica por su lógica: el impuesto grava el consumo de una cantidad determinada de producto (litros, kilos, energía), no el precio que se pague por él. El art. 12 no dice cuánta es esa base, sino cómo se determina.

Artículo 12 de la Ley 38/1992 · Determinación de las bases

1. *Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 40 de esta Ley*, la determinación de las **bases imponibles** se efectuará en régimen de **estimación directa**.
2. La **estimación indirecta** de bases imponibles será aplicable a los supuestos y en la forma previstos en el artículo 50 de la Ley General Tributaria.

El precepto traslada el esquema general de la Ley General Tributaria a este ámbito. La regla es la **estimación directa**: la base se mide con datos reales —los litros o kilos salidos de fábrica, el grado alcohólico, el número de unidades—. La **estimación indirecta** queda como método **subsidiario**, aplicable cuando la Administración no puede fijar la base con normalidad (falta de declaraciones, resistencia a la inspección, incumplimiento contable).

La salvedad inicial en favor del art. 40 remite a un régimen especial de determinación (la destilación artesanal), que fija la base de otro modo.

MATIZ

El artículo 12.2 remite a «el artículo 50 de la Ley General Tributaria». Esa numeración procede de la **antigua** Ley General Tributaria (Ley 230/1963), en la que el artículo 50 regulaba la estimación indirecta. En la **vigente** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la estimación indirecta se regula en el **artículo 53**. El artículo 50 vigente define ahora el *concepto y los métodos de determinación* de la base. La cita literal de la Ley 38/1992 conserva el número antiguo, pero el régimen realmente aplicable es hoy el del **art. 53 de la Ley 58/2003**.

Falta ver de qué se compone esa base en cada figura. La ley de cada impuesto la expresa en la unidad física propia del producto.

Artículo 48 de la Ley 38/1992 · Base imponible

1. La base del impuesto estará constituida por el **volumen** de productos objeto del impuesto, expresados en **miles de litros** a la temperatura de 15 °C. *Sin embargo*, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de **peso** o de **energía**, la base estará constituida por el peso del producto expresado en **toneladas métricas**, o por su poder energético expresado en **gigajulios (GJ)**.

Este artículo, del Impuesto sobre Hidrocarburos, muestra el patrón: la base es una cantidad física y la unidad depende del producto. En el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas la base son los **hectolitros de alcohol puro**, en el Impuesto sobre la Cerveza los **hectolitros de producto acabado**, y en Hidrocarburos, los miles de litros, las toneladas o los gigajulios, según cómo se defina el tipo. Ninguna de estas bases mira al precio.

La excepción es el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, cuya base es **mixta**.

Artículo 58 de la Ley 38/1992 · Base imponible

1. La base estará constituida:
 - a) Para la aplicación de los **tipos proporcionales**, por el **valor de las labores**, calculado según su **precio máximo de venta al público**, en expendedurías de tabaco y timbre situadas en la península o islas Baleares, incluidos todos los impuestos.
 - b) Para la aplicación de los **tipos específicos**, por el **número de unidades**.

El tabaco combina dos bases sobre el mismo producto: una **ad valorem** (el valor calculado según el precio de venta al público) para la parte proporcional del tipo, y otra **física** (el número de unidades o el peso) para la parte específica. Es la única figura de la parte especial que mide su base por el precio, y solo en parte.

Con la base fijada, procede el **tipo**. El art. 13 no recoge las cifras de cada producto, sino la regla temporal que decide cuál se aplica.

Artículo 13 de la Ley 38/1992 · Tipos impositivos

1. Los **tipos impositivos** aplicables serán los vigentes en el momento del **devengo**.
2. *No obstante* lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos a que se refiere el artículo 17.A).2 de esta Ley, el tipo aplicable será el vigente en el momento del **envío** de los productos.

La regla general enlaza con el devengo: si el tipo cambia a lo largo del año, cada salida de fábrica tributa al tipo vigente el día en que se devengó el impuesto. La única salvedad es el art. 17.A).2, que atañe a la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo cuando los productos, expedidos desde el ámbito interno, **no llegan a destino** y no consta irregularidad durante el trayecto: entonces se toma el tipo vigente al **envío**, no el del momento en que se descubre la irregularidad.

En cuanto a la mecánica, los tipos de la parte especial responden a tres modelos, que pueden combinarse:

- **Tipo específico:** un importe fijo por unidad física (euros por hectolitro de alcohol puro, por cada 1.000 cigarrillos, por tonelada o por gigajulio). Es el modelo dominante.
- **Tipo proporcional o ad valorem:** un porcentaje sobre el valor del producto (el precio de venta al público). Solo aparece en el tabaco.
- **Tipo mínimo o tipo único:** un **suelo**, de modo que, si la cuota resultante queda por debajo de un importe por unidad, se aplica ese mínimo. Evita que la bajada de precios erosione la recaudación.

El Impuesto sobre las Labores del Tabaco reúne los tres.

Artículo 60 de la Ley 38/1992 · Tipos impositivos

1. El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:

[...]

Epígrafe 2. Cigarrillos: *excepto* en los casos en que resulte aplicable el último párrafo de este epígrafe, los cigarrillos estarán gravados **simultáneamente** a los siguientes tipos impositivos:

- a) **Tipo proporcional:** 48,5 por 100.
- b) **Tipo específico:** 33,50 euros por cada 1.000 cigarrillos.

El importe del impuesto *no* puede ser inferior al **tipo único de 150 euros** por cada 1.000 cigarrillos.

Sobre los cigarrillos conviven, a la vez, un porcentaje sobre el precio de venta al público (48,5 %), una cantidad fija por millar (33,50 euros) y un mínimo de garantía (150 euros por millar). El resultado se ve mejor con números.

EJEMPLO

⑧ **Un lote de bebida derivada frente a un lote de cigarrillos.** Comparar los dos regímenes de base y tipo aclara la diferencia.

Bebida derivada. Salen de fábrica 5 hectolitros de alcohol puro. La base es física (hectolitros de alcohol puro) y el tipo, único y específico (958,94 euros por hectolitro): $5 \times 958,94 = 4.794,70$ euros de cuota.

Cigarrillos. Una cajetilla de 20 cigarrillos con precio de venta al público de 5 euros equivale a 250 euros por cada 1.000 cigarrillos (50 cajetillas). Se aplican los dos tipos a la vez: — proporcional: $48,5 \% \times 250 = 121,25$ euros — específico: 33,50 euros — suma: 154,75 euros por cada 1.000 cigarrillos. Como 154,75 supera el mínimo de 150 euros, la cuota es **154,75 euros por millar**.

Si la cajetilla costara 3,60 euros (180 euros por millar), la suma sería $87,30 + 33,50 = 120,80$ euros, por debajo del mínimo. En ese caso se aplica el **tipo único de 150 euros** por millar. Así opera el suelo: cuanto más barato el tabaco, antes entra en juego.

MATIZ

Los arts. 12 y 13 solo fijan el **método** de la base (estimación directa, indirecta subsidiaria) y el **momento** del tipo (el del devengo). Las cifras concretas están en la ley de cada figura. Y estas reglas pertenecen a los **impuestos especiales de fabricación** —alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco—. Otros impuestos especiales, como el Impuesto Especial sobre la Electricidad, se rigen por su propia regulación y no por esta parte general.

2. Repercusión

Aunque el **sujeto pasivo** de estos impuestos es el fabricante o el titular del depósito fiscal —quien fabrica o almacena en régimen suspensivo—, los impuestos especiales de fabricación son tributos **indirectos**: su carga debe recaer, en última instancia, sobre el **consumo**. El puente entre el sujeto pasivo y el consumidor es la **repercusión**.

Artículo 14 de la Ley 38/1992 · Repercusión

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

[...]

2. *Cuando* la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspensivo se realicen **por cuenta ajena**, el sujeto pasivo deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre aquel para el que realiza la operación.
3. *No* procederá la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liquidación que sean consecuencia de **actas de inspección** y en los de **estimación indirecta** de bases.
4. Los sujetos pasivos de los impuestos especiales de fabricación que hayan efectuado el ingreso de las correspondientes cuotas tributarias, gozarán de los mismos **derechos y garantías** que a la Hacienda Pública reconocen los artículos 77 y 79 de la Ley General Tributaria, frente a los obligados a soportar la repercusión [...].

El apartado 1 configura la repercusión como un **deber**, no como una facultad: el sujeto pasivo tiene que trasladar la cuota devengada al adquirente, que queda **obligado a soportarla**. Es el mecanismo que empuja la carga del impuesto hacia adelante en la cadena, hasta el consumidor final. El apartado 2 resuelve la fabricación **por cuenta ajena**: la cuota se repercute sobre aquel para quien se realiza la operación.

El apartado 3 marca dos límites: **no** procede repercutir cuando la liquidación deriva de un **acta de inspección** ni cuando la base se ha fijado por **estimación indirecta**. La razón es coherente: esas cuotas afloran por una irregularidad del propio sujeto pasivo, que no puede descargarlas sobre un adquirente ajeno a ella. Por último, el apartado 4 refuerza la posición de quien ya ingresó: frente a los obligados a soportar la repercusión goza de

los mismos **derechos y garantías** (arts. 77 y 79 de la Ley General Tributaria, prelación y afección de bienes) que la Hacienda Pública, por el importe no satisfecho.

EJEMPLO

⑨ **La repercusión en la factura.** Un fabricante de bebidas derivadas vende un lote a un distribuidor. Al salir de la fábrica 5 hectolitros de alcohol puro se devenga el impuesto, con una cuota de 4.794,70 euros ($5 \times 958,94$). En la factura, el fabricante consigna esa cuota y la **repercute** sobre el distribuidor, que queda **obligado a soportarla**, aunque no sea sujeto pasivo. Después, el distribuidor la trasladará en el precio hasta el consumidor. Distinto sería si esos 4.794,70 euros resultaran de un **acta de inspección** por diferencias en menos: entonces, por el art. 14.3, el fabricante **no** podría repercutirlos y los soportaría él mismo.

RECUERDA

Base: magnitud casi siempre física —hectolitros de alcohol puro, hectolitros de producto acabado, miles de litros, toneladas o gigajulios, número de unidades —, salvo el tabaco, cuya base es **mixta** (valor según el precio de venta al público para la parte proporcional, y número de unidades para la específica). Se determina por **estimación directa** (indirecta subsidiaria: la remisión del art. 12.2 al «art. 50 LGT» corresponde hoy al **art. 53** de la Ley 58/2003). **Tipos:** los vigentes al **devengo**, salvo el supuesto del art. 17.A).2, en que se toma el del **envío**. Pueden ser específicos, proporcionales o de mínimo. **Repercusión:** obligatoria sobre el adquirente, que debe soportarla, salvo en liquidaciones por actas de inspección o estimación indirecta.

TEMA 29

Epígrafe 7 — La circulación en régimen suspensivo y fuera del régimen suspensivo

1. La circulación intracomunitaria y el régimen suspensivo

Toda la mecánica de los impuestos especiales de fabricación descansa en una idea: separar el momento en que el producto **se fabrica, se tiene o se mueve** del momento en que **se devenga** el impuesto. Mientras el producto no sale a consumo, permanece en un régimen fiscal de espera —el **régimen suspensivo** (art. 4.26)— en el que el impuesto existe pero aún no es exigible, y así puede circular entre establecimientos sin arrastrar la carga fiscal en cada tramo. Ese régimen, definido en el epígrafe 1, **se ultima** por la realización de un supuesto de devengo o por la **exportación** de los productos (art. 11).

El régimen suspensivo no opera en abstracto: se materializa en establecimientos autorizados y bajo la responsabilidad de una figura concreta. Vive en las **fábricas**, donde se producen y transforman los productos, y en los **depósitos fiscales**, que solo los almacenan, reciben y expiden (salvo transformaciones tasadas). Ambos, definidos en el epígrafe 1 (arts. 4.7, 4.9 y 4.18), exigen **autorización** y tienen por titular común al **depositario autorizado**, sobre quien recaen las obligaciones del régimen. Entre ellos, y sin devengo, es donde tiene sentido la circulación en régimen suspensivo.

Cuando el movimiento cruza una frontera interior de la Unión, la Ley ordena las formas admitidas de circulación intracomunitaria.

Artículo 16 de la Ley 38/1992 · Circulación intracomunitaria

3. [...] los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en el territorio de otro Estado miembro circularán dentro del ámbito territorial interno [...] al amparo de alguno de los siguientes procedimientos:

- a) **En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos fiscales.**
 - b) **En régimen suspensivo con destino a un destinatario registrado.**
 - [...]
 - h) **Fuera de régimen suspensivo, con destino a un destinatario certificado.**
 - i) **Fuera de régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia.**
4. La circulación intracomunitaria **en régimen suspensivo** se realizará *únicamente* si tiene lugar al amparo de un **documento administrativo electrónico** [...], *sin perjuicio del* inicio de la circulación en un **documento de acompañamiento de emergencia en caso de indisponibilidad** del sistema informatizado [...].

El listado separa dos mundos. Las letras a) a g) son circulación **en régimen suspensivo**: el impuesto sigue sin devengarse porque los productos viajan entre operadores autorizados (fábricas, depósitos fiscales, un **destinatario registrado**, una **entrega directa** o una salida hacia la exportación). Las letras h) e i) son circulación **fuera del régimen suspensivo**: el impuesto **ya se ha devengado** en origen y el producto se mueve con el impuesto pagado, hacia un **destinatario certificado** o dentro de las **ventas a distancia** (un vendedor de otro Estado que envía a un particular).

La pieza de control de la circulación suspensiva es el **documento administrativo electrónico (e-DA)**, tramitado por el sistema informatizado europeo conocido por las siglas EMCS. La Administración de expedición valida el borrador y le asigna un **código administrativo de referencia (ARC)** —así lo define el art. 4.5—, que acompaña electrónicamente al envío. Solo cuando el sistema no está disponible se admite iniciar el movimiento con un **documento de acompañamiento de emergencia**.

Cuatro figuras muy próximas se cruzan en estos preceptos (arts. 8, 10 y 16). Dos ejes las ordenan: **expedidor** (quien envía) frente a **destinatario** (quien recibe); y **registrado** (opera **en régimen suspensivo**) frente a **certificado** (opera **fuera del régimen suspensivo**, con el impuesto ya devengado en origen).

	Registrado (régimen suspensivo)	Certificado (fuera del régimen suspensivo)
Expedidor (envía)	Expide en suspensión productos que acaba de importar	Envía a otro Estado miembro productos con el impuesto ya devengado
Destinatario (recibe)	Recibe en suspensión; no puede almacenar ni expedir	Recibe productos que ya tributar on en origen

La clave para no confundirlas: **registrado = régimen suspensivo** (impuesto en suspenso), **certificado = impuesto ya devengado**, mientras que **expedidor** envía y **destinatario** recibe. Un ejemplo de una línea para cada figura:

- **Expedidor registrado** — un importador que, tras despachar alcohol en aduana, lo expide en suspensión hacia un depósito fiscal de otro Estado miembro.
- **Destinatario registrado** — una empresa autorizada a recibir ese alcohol en suspensión, que no puede reexpedirlo en suspenso.
- **Expedidor certificado** — un mayorista que, con el impuesto ya pagado en España, envía bebidas a un cliente de otro Estado miembro.
- **Destinatario certificado** — ese cliente extranjero que recibe las bebidas ya tributadas en origen y liquida el impuesto en su país.

MATIZ

No toda circulación entre Estados miembros pasa por el régimen suspensivo. El art. 16.1 exceptúa al **particular** que adquiere productos en otro Estado miembro, *en el que ya se ha satisfecho el impuesto*, «para satisfacer sus propias necesidades» y los transporta él mismo: no hay impuesto en destino y la tenencia no está sujeta a condición, *siempre que no se destinen a fines comerciales*. La frontera no es el número de litros por sí solo, sino el **fin comercial**: el art. 15 fija cantidades (por ejemplo, 800 cigarrillos o 10 litros de bebidas derivadas) por encima de las cuales, salvo prueba en contrario, se presume ese fin.

Cuando un envío en régimen suspensivo se tuerce —no llega a destino o no sale de la Unión debiendo hacerlo—, la Ley resuelve **dónde nace la deuda**.

Artículo 17 de la Ley 38/1992 · Irregularidades en la circulación intracomunitaria

Si en el curso de una circulación entre el territorio de dos Estados miembros [...] una expedición de productos objeto de impuestos especiales de fabricación, o parte de ella, *no es recibida* por el destinatario [...] o *no abandona efectivamente* el territorio de la Unión, si su destino era la exportación, por causas distintas a las que dan lugar a la **no sujeción** [...], se considerará producida una **irregularidad**.

A) Circulación en régimen suspensivo.

1. [...]

a) Se produzca una irregularidad **en el ámbito territorial interno** que dé lugar al **devengo** de los impuestos especiales de fabricación, dichos impuestos serán **exigibles por la Administración Tributaria española**.

b) Se produzca una irregularidad que dé lugar al devengo [...], *no sea posible* determinar el Estado miembro en que se produjo y *se detecte* en el ámbito territorial interno, se considerará que la irregularidad se ha producido en dicho ámbito territorial y **en el momento en que se ha observado**, y los impuestos especiales serán **exigibles por la Administración Tributaria española**.

La regla es sencilla: la deuda nace **donde se produce la irregularidad** y, cuando no puede saberse dónde, **donde se detecta**. La Ley añade un supuesto para los envíos que salen de España y no llegan: si la expedición sale del ámbito interno en régimen suspensivo y no llega a destino sin haberse observado irregularidad durante el trayecto, se presume producida en el Estado de expedición y el impuesto es exigible por España, *excepto si*, en un plazo de **cuatro meses**, se prueba que los productos se entregaron o que el fallo ocurrió fuera (art. 17.A).2). La presunción tiene salida: si dentro de **tres años** se determina el Estado donde realmente ocurrió, cobra ese Estado y España devuelve lo percibido (art.

17.A).4). Para la circulación **fuera del régimen suspensivo** (productos ya devengados), el apartado B) repite el mismo criterio de localización de la deuda.

EJEMPLO

⑩ **Un envío en régimen suspensivo con e-DA.** Un depositario autorizado expide 20.000 litros de alcohol desde su **depósito fiscal** en Girona hacia una **fábrica** de bebidas en Sevilla. Al ser ambos establecimientos autorizados, el movimiento circula al amparo de la letra a) del art. 16.3: **en régimen suspensivo**, sin que el impuesto se devengue. Antes de la salida, el expedidor presenta el borrador del **e-DA** por el sistema EMCS, la Administración lo valida y asigna un **ARC** que acompaña al transporte. El impuesto seguirá suspendido durante el trayecto y solo se devengaría, ya en Sevilla, si el alcohol saliera de la fábrica con destino a consumo. Recibido y anotado en la contabilidad del destinatario, el tramo se cierra sin ingreso.

2. Control, documentos (EMCS), irregularidades y marcas fiscales

El reverso del régimen suspensivo es el **control**: si el impuesto viaja «dormido», la Administración necesita seguir la pista del producto. El art. 15 reúne las reglas de fabricación, tenencia e intervención.

Artículo 15 de la Ley 38/1992 · Fabricación, transformación y tenencia

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

[...]

4. Las actividades de fabricación, transformación, manipulación, almacenamiento o venta de los productos [...], así como los establecimientos

donde éstas se realicen, podrán ser sometidas a **intervención de carácter permanente**.

[...]

7. La **circulación y tenencia** de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, *con fines comerciales*, deberá estar **amparada** por los **documentos** establecidos reglamentariamente que acrediten haberse **satisfecho el impuesto** en España o encontrarse **en régimen suspensivo**, al amparo de una **exención** o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado [...].

Tres ideas se encadenan. La **fabricación** se hace en fábrica y en régimen suspensivo (apartado 1). Los establecimientos pueden quedar bajo **intervención de carácter permanente** de la Administración (apartado 4), con contabilidad de existencias y recuentos. Y toda circulación o tenencia con fines comerciales debe ir **documentada** (apartado 7): quien mueve o guarda el producto ha de acreditar que el impuesto se pagó, que está en régimen suspensivo o que se ampara en una exención. A ese control se suma una presunción severa: las **diferencias en menos** de existencias que excedan de los porcentajes reglamentarios se consideran, salvo prueba en contrario, productos salidos de fábrica —y, por tanto, devengados—.

La gestión ordinaria y su reenvío al reglamento están en el artículo siguiente.

Artículo 18 de la Ley 38/1992 · Normas generales de gestión

1. Los **sujetos pasivos** y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes **declaraciones** tributarias y, *en su caso*, a practicar las **autoliquidaciones** que procedan, así como a prestar **garantías** para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

[...]

7. Reglamentariamente se establecerán:

- a) La forma y cuantías en que los sujetos pasivos deberán prestar **garantías**.
- b) La forma en que se realizará el **control**, incluida la **intervención permanente**, de los establecimientos [...].
- c) Los **requisitos** exigibles en la **circulación** de estos productos y, en particular, las condiciones de utilización de cualquiera de los **documentos** que deban amparar la circulación intracomunitaria e interna.
- d) Los **porcentajes admisibles de pérdidas**, en régimen suspensivo, en los procesos de fabricación y transformación, así como durante el almacenamiento y el transporte.
- e) Los **plazos** en los que deberán presentarse las **solicitudes de devolución** [...].

El precepto confirma el reparto habitual: la Ley impone los deberes de declarar, autoliquidar y garantizar, y el **reglamento** concreta el detalle (garantías, control, documentos de circulación, mermas admisibles y plazos de devolución). El propio artículo fija una regla: en las **importaciones o entradas irregulares** el impuesto se liquida **en la forma prevista para la deuda aduanera** (art. 18.5), lo que enlaza con la fiscalidad de la importación.

MATIZ

La circulación no se documenta siempre igual. El Reglamento de los Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995) prevé un documento distinto según el movimiento y su régimen:

Documento	Qué circulación ampara	Régimen	— — —	e-DA
(documento administrativo electrónico) Intracomunitaria entre fábricas, depósitos fiscales y demás operadores autorizados Suspensivo				
Documento administrativo electrónico simplificado Envíos garantizados: de un <i>expedidor certificado</i> a un <i>destinatario certificado</i> entre Estados miembros Impuesto ya devengado				
Albarán de circulación (facturas o albaranes comerciales; sistema SIANE de <i>ventas en ruta</i>) Circulación interna Impuesto ya devengado				
Documentos aduaneros (DUA; talón de adeudo por declaración verbal) Movimientos ligados a la importación o la exportación Según deuda aduanera				

Por su ámbito, la circulación se clasifica en **interna** (dentro del ámbito territorial interno) o **intracomunitaria** (entre Estados miembros).

Cuatro siglas se repiten en este epígrafe:

- **EMCS** — el sistema informático europeo que tramita la circulación en régimen suspensivo.
- **e-DA** — el documento administrativo electrónico que ampara esa circulación dentro del EMCS.
- **ARC** — el código de referencia que la Administración asigna a cada e-DA y que acompaña al envío.
- **DUA** — el documento aduanero de importación y exportación, ajeno al EMCS.

No toda circulación interna va con el impuesto ya pagado: también los productos que gozan de una **exención** o de un **tipo reducido** en razón de su destino circulan internamente al amparo de ese beneficio. En tal caso el destinatario debe ser un operador facultado —un **consumidor final autorizado**, un **almacenista** o un **detallista**— y el **expedidor** está obligado a requerirle que **acredite su derecho** antes de la entrega. La prueba de

esa condición es la inscripción en el **Registro Territorial de los Impuestos Especiales** de la oficina gestora de la Agencia Tributaria, que expide una **tarjeta de inscripción**. Su desarrollo corresponde también al Reglamento de los Impuestos Especiales.

El cierre del sistema es el régimen sancionador, que la Ley engarza con la Ley General Tributaria y completa con tipos propios.

Artículo 19 de la Ley 38/1992 · Infracciones y sanciones

2. En todo caso, constituyen **infracciones tributarias graves**:

[...]

b) La **circulación** de productos [...] con fines comerciales en el ámbito territorial interno *cuando*, debiendo estar amparada en un **documento administrativo electrónico**, carezca de un **código administrativo de referencia** asignado por las autoridades competentes para ello.

c) La **tenencia** de productos [...] con fines comerciales *sin acreditar* el **pago** del impuesto devengado, la aplicación del **régimen suspensivo** o de un supuesto de **exención**.

[...]

6. Tendrá la calificación de **infracción tributaria leve** la **tenencia**, con fines comerciales, de **bebidas alcohólicas** o de **labores del tabaco** que *no ostenten marcas fiscales* o las ostenten *sin cumplir* los requisitos establecidos reglamentariamente al efecto [...].

Las infracciones graves más ligadas a este epígrafe castigan los fallos de circulación y tenencia: mover el producto sin **ARC** cuando debía llevar e-DA (letra b) o tenerlo con fines comerciales sin acreditar su situación fiscal (letra c). Ambas se sancionan con multa proporcional del **100 %** de las cuotas, con un mínimo de **1.200 euros** (art. 19.3). Junto a ellas están las **marcas fiscales**: las **precintas** que el reglamento exige adherir a las **bebidas derivadas** y a las **labores del tabaco** para acreditar su situación tributaria. Tener esos productos con fines comerciales sin marcas fiscales, o con marcas irregulares, es infracción

leve (art. 19.6), y la tenencia de **marcas fiscales falsas**, regeneradas o recuperadas se sanciona con multa fija por cada marca (art. 19.7).

MATIZ

Las **marcas fiscales** (precintas) las confecciona la **Fábrica Nacional de Moneda y Timbre** y se adhieren al producto —al cuello de la botella en las bebidas derivadas, al empaque en las labores del tabaco— para acreditar su situación tributaria. El Reglamento exceptúa de la obligación, entre otros casos, los envases de **capacidad no superior a 0,5 litros con graduación no superior al 8 % vol** y los de hasta **un decilitro**. Cuando el producto se **exporta** o se envía a otro Estado miembro, exige **inutilizar o destruir** las precintas previamente, bajo control de la Administración.

EJEMPLO

⑪ **Dónde nace la deuda por una irregularidad.** Un depósito fiscal español expide bebidas derivadas en **régimen suspensivo** con destino a otro Estado miembro. Parte de la mercancía no llega y no consta dónde se perdió. La irregularidad se **detecta en territorio español** durante una comprobación. Por el art. 17.A).1.b), al no poder determinarse el Estado donde ocurrió, se entiende **producida en el ámbito interno y en el momento de la observación**, de modo que el impuesto es **exigible por la Administración española**. Si la cuota que debió devengarse por esa mercancía fuera de 4.000 euros, y al tratarse de circulación sin acreditar su situación fiscal, la sanción del art. 19.3 sería del **100 % de la cuota: 4.000 euros** (por encima del mínimo de 1.200 euros). La deuda no espera a saber dónde se torció el envío, nace donde el fallo se pone de manifiesto.

RECUERDA

Régimen suspensivo: el impuesto queda suspendido durante la fabricación, tenencia, almacenamiento y circulación, y se ultima con el devengo o la exportación (arts. 4.26 y 11). Vive en **fábricas** y **depósitos fiscales**, cuyo titular es el **depositario autorizado**. La circulación intracomunitaria suspensiva viaja con **e-DA** por el sistema EMCS y un **ARC**. Fuera del régimen suspensivo circulan los productos ya devengados (destinatario certificado, ventas a distancia) y el particular que compra para su consumo. En las **irregularidades** la deuda nace donde se produce o, si no se sabe, donde se detecta (art. 17). El **control** se apoya en la intervención permanente, la documentación de la circulación (art. 15) y las **marcas fiscales** de bebidas derivadas y labores del tabaco (art. 19).

TEMA 29

Epígrafe 8 — La importación y la exportación de productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación

Los impuestos especiales de fabricación gravan, «en fase única», tanto la fabricación como la **importación** de los productos (art. 1.1). Junto a la fabricación interior, la entrada de la mercancía desde fuera de la Unión y su salida hacia fuera de ella son los dos momentos en que el tributo opera en frontera. La pieza que ordena todo el epígrafe es el **régimen suspensivo** —la suspensión del impuesto mientras el producto permanece bajo control fiscal (art. 4.26)—, porque la importación y la exportación giran alrededor de él: la importación puede entrar en suspensión y la exportación es una de las formas de darla por ultimada.

1. Importación y su liquidación

La Ley no define la importación con criterios propios, sino que remite a la normativa aduanera de la Unión.

Artículo 4.20 de la Ley 38/1992 · Concepto de importación

20. «**Importación**»: El **despacho a libre práctica** de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

Importar, a efectos del impuesto, es despachar a libre práctica un producto llegado de un tercer país o de un tercer territorio, es decir, introducirlo con carácter definitivo en el mercado interior conforme al Código Aduanero de la Unión. El ámbito territorial interno excluye Canarias, Ceuta y Melilla (art. 3), de modo que la entrada de productos desde esos territorios puede constituir importación a estos efectos.

Artículo 5.1 de la Ley 38/1992 · Hecho imponible

1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la **fabricación**, la **importación** o la **entrada irregular** de los productos objeto de dichos impuestos dentro del **territorio de la Unión**.

La importación es, pues, uno de los tres hechos imponibles, en pie de igualdad con la fabricación. Realizada la importación, nace en principio la obligación tributaria. Ahora bien, el **momento** del devengo depende del destino que se dé a la mercancía importada.

Artículo 7.1.b) de la Ley 38/1992 · Devengo en la importación

- b) En los supuestos de **importación**, en el momento de su **despacho de aduana** de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 952/2013. *No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una **fábrica** o un **depósito fiscal**, a una entrega directa, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, a un lugar donde se produzca la **salida del territorio de la Unión** [...], la **importación se efectuará en régimen suspensivo**.*

Hay, por tanto, dos caminos. En el ordinario, el impuesto se devenga en el despacho de aduana, al mismo tiempo que la mercancía se libera. En el segundo, si los productos importados se vinculan *directamente* a un régimen suspensivo —entran en una fábrica o en un depósito fiscal, o se encaminan a la salida del territorio de la Unión—, la importación se efectúa **en régimen suspensivo** y el impuesto no se devenga en la aduana, sino más adelante, cuando el producto salga de la suspensión. El producto importado se incorpora así a la misma red de circulación suspensiva que los fabricados dentro.

Artículo 18.5 de la Ley 38/1992 · Liquidación en la importación

5. En las **importaciones** o entradas irregulares, el impuesto se **liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera** según lo dispuesto en la **normativa aduanera**.

Cuando el devengo se produce con la importación, el impuesto especial no sigue el cauce ordinario de autoliquidación periódica, sino que se **liquida junto con la deuda aduanera** y por el mismo procedimiento. Es la misma oficina aduanera la que determina y exige la cuota, en paralelo a como se gestiona el IVA a la importación. El sujeto pasivo es entonces el **declarante** en aduana o quien resulte obligado conforme al Código Aduanero (art. 8.2.b), y responden *solidariamente* quienes lo sean del pago de la deuda aduanera (art. 8.5). Además, como en la fabricación interior, la importación puede acogerse a una **exención** o a un **tipo reducido** cuando el destino del producto lo justifica —por ejemplo, alcohol destinado a un laboratorio farmacéutico o gasóleo para calefacción—, en cuyo caso el impuesto se reduce o no llega a exigirse.

EJEMPLO

⑫ **Importación de alcohol: despacho a consumo o entrada en depósito fiscal.** Una empresa importa 2.000 litros de alcohol de un país tercero.

Destino en la aduana	¿Se devenga el impuesto?	Cuándo y cómo se paga
Despacho a consumo	Sí , en el despacho de aduana (art. 7.1.b)	La cuota se liquida junto con la deuda aduanera (art. 18.5)
Introducción <i>directa</i> en depósito fiscal	No en la aduana; la importación se efectúa en régimen suspensivo	La cuota nacerá al salir del depósito fiscal (art. 7.1.a)

La cuota final es idéntica en los dos casos —los mismos 2.000 litros al mismo tipo—; lo que cambia es el **momento** del devengo. Vincular la importación a un depósito fiscal no exime del impuesto, solo aplaza su nacimiento hasta la salida efectiva al consumo.

2. Exportación, vinculación a régimen suspensivo y exención/devolución

La exportación también se apoya en el concepto de salida del territorio de la Unión.

Artículo 4.17 de la Ley 38/1992 · Concepto de exportación

17. «**Exportación**»: La salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con **destino fuera del territorio de la Unión**. *No obstante*, no se considerará exportación la salida del territorio de la Unión de los **carburantes contenidos en los depósitos normales** de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito.

La exportación exige, pues, que el producto abandone la Unión, y se documenta con arreglo a la legislación aduanera de la Unión (régimen aduanero de exportación). Como en todo tributo sobre el consumo, el producto que se consumirá fuera no debe soportar el impuesto español. Ese resultado se alcanza por dos vías distintas: no devengar el impuesto (régimen suspensivo) o devolver el ya soportado.

Artículo 7.1.a) de la Ley 38/1992 · Salida hacia la exportación en régimen suspensivo

a) En los supuestos de fabricación, en el momento de la **salida** de los productos [...] de la **fábrica o depósito fiscal** [...].

No obstante, se efectuará en **régimen suspensivo** la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal *cuando* se destinen:

1.º *Directamente* a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la **exportación**.

Si el producto sale de la fábrica o del depósito fiscal *directamente* con destino a la exportación, esa salida se efectúa en **régimen suspensivo** y, por tanto, no devenga el impuesto.

El vínculo entre la suspensión y la exportación se cierra con la regla de ultimación del régimen.

Artículo 11 de la Ley 38/1992 · Ultimación del régimen suspensivo

*Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28 y 37, el **régimen suspensivo se ultima**, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente:*

- a. Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el **devengo** del impuesto.
- b. Mediante la **exportación** de los productos.

La exportación es, por sí misma, una causa de ultimación del régimen suspensivo (letra b), distinta del devengo (letra a). Dicho de otro modo, el producto que se fabrica, circula y sale de la Unión bajo suspensión **nunca llega a devengar** el impuesto español, porque la suspensión se cierra por su salida, no por su puesta a consumo interior.

La segunda vía opera cuando el impuesto **ya se había devengado** (por ejemplo, porque el producto se adquirió en el mercado interior con la cuota repercutida) y después se exporta.

Artículo 10.1 de la Ley 38/1992 · Devolución a los exportadores

1. [...] tendrán derecho a la **devolución** de los impuestos especiales de fabricación, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

- a) Los **exportadores** de productos objeto de estos impuestos [...], por las **cuotas previamente satisfechas** correspondientes a los productos exportados.
- b) Los exportadores de productos que *no* sean objeto de estos impuestos ni los contengan, pero en los que se hubieran consumido para su producción [...] otros que sí lo sean [...]. *En ningún caso* originarán derecho a devolución los productos empleados como **combustibles o carburantes**.

La devolución alcanza tanto al que exporta el propio producto gravado (letra a) como al que exporta un bien distinto en cuya fabricación se consumieron productos gravados (letra b), con el límite de que los usados como combustible o carburante no dan derecho a devolución. El importe se ajusta a lo efectivamente soportado. En la práctica, esta devolución se solicita mediante el **modelo 590**, en el que se identifica el **DUA** de exportación que acredita la salida de la Unión.

Artículo 10.2 de la Ley 38/1992 · Importe de la devolución

2. En todos los supuestos de devolución reconocidos en esta Ley, el importe de las cuotas que se devuelvan será el **mismo** que el de las cuotas **soportadas**. [...]

Junto a estas dos técnicas, la Ley recoge además supuestos de **exención** ligados a salidas asimiladas o al abastecimiento internacional.

Artículo 9.1 de la Ley 38/1992 · Exenciones (avitallamiento internacional y entregas asimiladas)

1. [...] estarán **exentas**, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la **fabricación e importación** de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen:
 - a) A ser entregados en el marco de las **relaciones diplomáticas o consulares**.
[...]
 - e) Al **avitallamiento de los buques** [...] que realicen **navegación marítima internacional** [...].
 - f) Al **avitallamiento de aeronaves** que realicen **navegación aérea internacional** distinta de la aviación privada de recreo.

Estas exenciones no gravan salidas hacia terceros países en sentido estricto, pero atienden a la misma lógica: liberar del impuesto los productos que no se consumirán en el mercado

interior (suministros a buques y aeronaves en tráfico internacional, entregas diplomáticas). La exención puede articularse incluso por la vía de devolución de lo previamente satisfecho (art. 9.2).

EJEMPLO

⑬ **Exportación con devolución del impuesto soportado.** Un distribuidor compra en el mercado interior un lote de bebidas derivadas por el que soportó, vía repercusión, una cuota de impuesto especial de 3.000 euros (la cuota se devengó al salir de fábrica). Después exporta ese lote a un país tercero. Como el producto abandona la Unión, no debe soportar el impuesto español: el exportador solicita la **devolución** de las cuotas previamente satisfechas (art. 10.1.a). El importe devuelto es el **mismo** que el soportado (art. 10.2), esto es, 3.000 euros. Si, en cambio, el lote hubiera salido *directamente* de fábrica en **régimen suspensivo** con destino a la exportación, el impuesto no habría llegado a devengarse (arts. 7.1.a y 11.b) y no haría falta pedir devolución alguna.

MATIZ

Tres técnicas evitan que el producto exportado o de tránsito internacional soporte el impuesto, y no deben confundirse. La **no sujeción por régimen suspensivo**: si la salida hacia la exportación se hace bajo suspensión, el impuesto **no se devenga** (arts. 7.1.a y 11.b). La **devolución**: si el impuesto ya se devengó, el exportador recupera lo soportado (art. 10). Y la **exención** del art. 9, reservada a destinos tasados (avituallamiento internacional, entregas diplomáticas). En la importación la lógica es simétrica, pero a la inversa: se liquida con la deuda aduanera (art. 18.5), *salvo* que la mercancía se vincule a régimen suspensivo, en cuyo caso el devengo se aplaza hasta la salida.

RECUERDA

Importación = despacho a libre práctica según el Código Aduanero de la Unión (art. 4.20). Es hecho imponible (art. 5.1) y se devenga en el despacho de aduana, liquidándose como la deuda aduanera (arts. 7.1.b y 18.5), a menos que se destine *directamente* a fábrica, depósito fiscal o a la salida de la Unión, supuesto en que la importación se efectúa en régimen suspensivo. Exportación = salida del ámbito interno con destino fuera de la Unión (art. 4.17). Se desgrava por régimen suspensivo —la exportación **ultima** la suspensión sin devengo (art. 11.b)— o, si el impuesto ya se pagó, por devolución al exportador por el mismo importe soportado (arts. 10.1.a y 10.2).

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP



El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android



EN LA WEB

app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android