

Índice de materias

EXPOSICION DE MOTIVOS

- 1 Necesidad de la norma
- 2 El ámbito de aplicación.
- 3 Los Impuestos Especiales de Fabricación.
- 4 La Imposición sobre las Bebidas Alcohólicas.
- 5 El Impuesto sobre Hidrocarburos.
- 6 El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- 7 Impuesto Especial sobre determinados medios de Transporte
- 8 Disposiciones transitorias.
- 9 Disposiciones derogatorias y finales.

TÍTULO PRELIMINAR

Artículo 1. Naturaleza de los impuestos especiales.

TITULO I IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Capítulo I Disposiciones comunes

- Artículo 2. Los impuestos especiales de fabricación.
- Artículo 3. Ambito territorial interno.
- Artículo 4. Conceptos y definiciones.
- Artículo 5. Hecho imponible.
- Artículo 6. Supuestos de no sujeción.
- Artículo 7. Devengo.
- Artículo 8. Sujetos pasivos y responsables.
- Artículo 9. Exenciones.
- Artículo 10. Devoluciones.
- Artículo 11. Ultimación del régimen suspensivo.
- Artículo 12. Determinación de las bases.
- Artículo 13. Tipos impositivos.
- Artículo 14. Repercusión.
- Artículo 15. Fabricación, transformación y tenencia.
- Artículo 16. Circulación intracomunitaria.
- Artículo 17. Irregularidades en la circulación intracomunitaria.
- Artículo 18. Normas generales de gestión.
- Artículo 19. Infracciones y sanciones.

Capítulo II

Disposiciones comunes a todos los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas

- Artículo 20. [Conceptos y definiciones.](#)
- Artículo 21. [Exenciones.](#)
- Artículo 22. [Devoluciones.](#)
- Artículo 23. [Disposiciones particulares en relación con Canarias.](#)

Capítulo III

Impuesto sobre la Cerveza.

- Artículo 24. [Ambito objetivo.](#)
- Artículo 25. [Base imponible.](#)
- Artículo 26. [Tipos impositivos.](#)

Capítulo IV

Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas

- Artículo 27. [Ambito objetivo.](#)
- Artículo 28. [Devengo.](#)
- Artículo 29. [Base imponible.](#)
- Artículo 30. [Tipos impositivos.](#)

Capítulo V

Impuesto sobre productos intermedios

- Artículo 31. [Ambito objetivo.](#)
- Artículo 32. [Supuestos de no sujeción.](#)
- Artículo 33. [Base imponible.](#)
- Artículo 34. [Tipo impositivo.](#)
- Artículo 35. [Infracciones y sanciones.](#)

Capítulo VI

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

- Artículo 36. [Ambito objetivo.](#)
- Artículo 37. [Devengo.](#)
- Artículo 38. [Base imponible.](#)
- Artículo 39. [Tipo impositivo.](#)
- Artículo 40. [Régimen de destilación artesanal.](#)
- Artículo 41. [Régimen de cosechero.](#)
- Artículo 42. [Exenciones.](#)
- Artículo 43. [Devoluciones.](#)
- Artículo 44. [Normas particulares de gestión.](#)
- Artículo 45. [Infracciones y sanciones.](#)

Capítulo VII

Impuesto sobre Hidrocarburos.

- Artículo 46. [Ambito objetivo.](#)

- Artículo 47. [Supuestos de no sujeción.](#)
- Artículo 48. [Base imponible.](#)
- Artículo 49. [Conceptos y definiciones.](#)
- Artículo 50. [Tipos impositivos.](#)
- Artículo 51. [Exenciones.](#)
- Artículo 52. [Devoluciones.](#)
- Artículo 53. [Normas particulares de gestión.](#)
- Artículo 54. [Prohibiciones y limitaciones de uso.](#)
- Artículo 55. [Infracciones y sanciones.](#)

Capítulo VIII Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

- Artículo 56. [Ambito objetivo.](#)
- Artículo 57. [Supuestos de no sujeción.](#)
- Artículo 58. [Base imponible.](#)
- Artículo 59. [Conceptos y definiciones.](#)
- Artículo 60. [Tipos impositivos.](#)
- Artículo 61. [Exenciones.](#)
- Artículo 62. [Devoluciones.](#)
- Artículo 63. [Normas particulares de gestión.](#)

CAPÍTULO IX IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD

- Artículo 64. [Ámbito objetivo.](#)
- Artículo 64 bis. [Definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación.](#)
- Artículo 64 ter. [Base imponible.](#)
- Artículo 64 quater. [Tipo impositivo.](#)
- Artículo 64 quinto. [Exenciones.](#)
- Artículo 64 sexto. [Disposiciones especiales en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica.](#)

TÍTULO II IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

- Artículo 65. [Hecho imponible.](#)
- Artículo 66. [Exenciones y Devoluciones.](#)
- Artículo 67. [Sujetos pasivos.](#)
- Artículo 68. [Devengo.](#)
- Artículo 69. [Base imponible.](#)
- Artículo 70. [Tipo impositivo.](#)
- Artículo 70 bis. [Deducción de la cuota.](#)
- Artículo 71. [Liquidación y pago del impuesto.](#)
- Artículo 72. [Infracciones y sanciones.](#)
- Artículo 73. [Disposiciones particulares en relación con Ceuta y Melilla.](#)

Artículo 74. Disposiciones particulares en relación con el Régimen Económico Fiscal de Canarias

Disposición adicional primera ►

Disposición adicional segunda ►

Disposición adicional tercera ►

Disposición adicional cuarta ►

Disposición transitoria primera. [Circulación intracomunitaria](#)

Disposición transitoria segunda. [Hecho imponible.](#)

Disposición transitoria tercera. [Exenciones.](#)

Disposición transitoria cuarta. [Devoluciones.](#)

Disposición transitoria quinta. [Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.](#)

Disposición transitoria sexta. [Impuesto sobre Hidrocarburos.](#)

Disposición transitoria séptima. [Impuesto sobre determinados medios de Transporte.](#)

Disposición derogatoria primera ►

Disposición derogatoria segunda ►

Disposición final primera. [Entrada en vigor.](#)

Disposición final segunda. [Habilitación a la Ley de Presupuestos.](#)

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
(BOE de 29 de diciembre, BOE de 19 de enero)

EXPOSICION DE MOTIVOS

1

Necesidad de la norma

La configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior, establecida en el Acta Unica Europea, implica la libertad, entre otras, de la circulación de mercancías sin que se sometan a controles como consecuencia del cruce de las fronteras interiores, haciendo necesaria una profunda modificación de la imposición indirecta que venía respondiendo, en lo que a la circulación intracomunitaria se refiere, a un modelo basado precisamente en la realización de ajustes fiscales en las fronteras.

Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la Imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitaria, energética, de transportes, de medio ambiente, etc.

Esta adaptación de la imposición indirecta a la nueva configuración de la Comunidad como un espacio sin fronteras debe producirse de una forma armonizada para todos los Estados miembros, con el fin de que no se produzcan distorsiones a la competencia, se controlen sus efectos sobre otras políticas comunitarias y se haga posible que los impuestos se recauden por los Estados donde se produzca el consumo.

Como consecuencia de todo lo anterior se ha aprobado un conjunto de Directivas que junto con las preexistentes 72/464/CEE y 79/32/CEE, debidamente modificadas constituyen el marco definitivo de la imposición por Impuestos Especiales a nivel comunitario. En concreto, tales disposiciones son las siguientes:

- Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

- Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol.

- Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol.

- Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
- Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
- Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, que modifica las directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
- Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre cigarrillos.
- Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos.

Las profundas modificaciones que las mencionadas directivas implican respecto de la Ley 45/1.985, de 23 de diciembre, hacen aconsejable promulgar una nueva ley reguladora de esta parte de la imposición indirecta que, adaptada a la nueva normativa comunitaria, respete en lo posible la estructura actual e introduzca todas las mejoras que la experiencia ha puesto de manifiesto, con el fin de que la gestión de estos impuestos produzca los menores costes indirectos posibles a los sectores afectados, al tiempo que asegure la eficacia de su gestión.

2

El ámbito de aplicación.

La presente Ley regula el conjunto de los impuestos especiales constituido, por un lado y de acuerdo con las disposiciones comunitarias armonizadoras, por los impuestos especiales de fabricación que gravan el consumo de los hidrocarburos, del alcohol y de las bebidas alcohólicas y de las labores del tabaco y, por otro, por un nuevo impuesto especial que se exigirá con ocasión de la matriculación de vehículos. Los citados impuestos especiales de fabricación deben establecerse obligatoriamente a nivel comunitario, sin que ello impida la introducción de otros gravámenes sobre determinadas prestaciones de servicios, siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y no den lugar, en el comercio intracomunitario, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Al igual que en otros Estados miembros, se ha considerado adecuado establecer un impuesto sobre vehículos que, satisfaciendo las condiciones exigidas a nivel comunitario, compense la pérdida de recaudación que lleva consigo la desaparición del tipo impositivo incrementado en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los costes sociales que su utilización comporta en materia de sanidad, circulación viaria, infraestructuras y medio ambiente.

Por lo que se refiere al ámbito territorial de aplicación de la Ley, se ha mantenido el existente con anterioridad a su entrada en vigor para cada uno de los impuestos especiales. Con respecto a los impuestos especiales de fabricación, la exclusión del ámbito fiscal y aduanero comunitario de Ceuta y Melilla, así como la imposibilidad de mantener a las islas Canarias dentro de dicho ámbito, con tipos diferenciados respecto a los de la península e islas Baleares, no permiten la integración de las operaciones realizadas desde o con destino a estos territorios en el sistema de circulación intracomunitario, por lo que la aplicación de la Ley en Canarias, Ceuta y Melilla se realiza sin el carácter de norma armonizada a las directivas comunitarias, lo que a su vez exige una regulación especial de las operaciones realizadas entre estos territorios por un lado y la península e islas Baleares, o el resto de los Estados miembros, por otro.

3

Los Impuestos Especiales de Fabricación.

Los impuestos especiales de fabricación se configuran como impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando, en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario. Para la concreción de este ámbito objetivo se utilizan las referencias a la nomenclatura combinada que, de acuerdo con la directiva marco, deben corresponder al texto de dicha nomenclatura en vigor el día 1 de enero de 1.993.

Los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos; la existencia de este régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo. Igualmente se hace posible la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo con destino a ciertos operadores con el fin de extender al máximo la libertad de adquisición en otros Estados comunitarios. Con el mismo fin, se permite la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya satisfecho el impuesto en un Estado miembro, gravándose en el Estado de destino y autorizándose la devolución en el de expedición. El devengo del impuesto se producirá al ultimarse el régimen suspensivo, dentro del ámbito territorial interno de aplicación, o con ocasión de la recepción de los productos con el impuesto pagado en otro Estado. La circulación y tenencia fuera de estos circuitos sin que se acredite haberse satisfecho los impuestos en España, a excepción de los productos que los particulares destinen para su consumo, constituirá infracción tributaria.

La repercusión obligatoria del impuesto por parte de los sujetos pasivos produce el efecto deseado de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor. Con este fin, se dispone igualmente la devolución de los impuestos en determinados supuestos en que no se produce tal consumo, como ocurre con ocasión de la exportación o de la expedición de los productos a otro Estado miembro de la C.E.E., así como, para alguno de los impuestos, cuando los productos se devuelven a fábrica o depósito fiscal o se destruyen bajo control de la Administración tributaria. Con el fin de agilizar los procedimientos de devolución, se autoriza la práctica de liquidaciones provisionales, sin necesidad de esperar a que los hechos declarados por los solicitantes sean comprobados mediante actuaciones

inspectoras.

4

La Imposición sobre las Bebidas Alcohólicas.

Las directivas armonizadoras han obligado a introducir dos nuevos impuestos especiales: el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y el Impuesto sobre Productos Intermedios. Por lo que se refiere al primero, se establece, sin embargo, un tipo impositivo cero sin hacer distinciones entre los vinos y las demás bebidas fermentadas ni, dentro de cada una de estas categorías, entre espumosas y tranquilas, con lo cual el establecimiento del tributo es meramente instrumental con objeto de posibilitar la utilización por los productores de vino y demás bebidas fermentadas del sistema intracomunitario de circulación.

Los productos intermedios tributaban, antes de la entrada en vigor de esta Ley, por el alcohol añadido que contenían. Con el nuevo impuesto armonizado, la base estará constituida por el volumen de producto acabado, sin diferenciación en función de su contenido alcohólico, ni de la proporción que contienen de alcoholes obtenidos por destilación o por fermentación.

En el Impuesto sobre la Cerveza se introduce un nuevo epígrafe, con un tipo sensiblemente reducido, que comprende la cerveza con un bajo contenido en alcohol.

En relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines.

El texto legal incorpora las exenciones correspondientes a las bebidas alcohólicas importadas por los viajeros procedentes de países terceros, así como de las que son objeto de pequeños envíos sin carácter comercial, tal como se aprobaron a nivel comunitario mediante las directivas del Consejo 69/169/CEE, de 28 de mayo de 1.969 y 78/1035/CEE, de 19 de diciembre de 1.978.

5

El Impuesto sobre Hidrocarburos.

La adaptación del Impuesto sobre Hidrocarburos a las directivas comunitarias armonizadoras ha obligado a ampliar de forma importante el ámbito objetivo del impuesto, pero ello no implica que, en un orden práctico, vayan a gravarse consumos de productos que hoy no lo están; la estructuración jurídica del impuesto permite la desgravación, bien por exención o mediante devolución, de los productos que no se utilicen como carburante o combustible. Por otra parte, el número de beneficios fiscales se ha ampliado en forma notable con respecto a los reconocidos en la anterior Ley, como ocurre, por ejemplo, con los productos utilizados como lubricantes, el avituallamiento de los buques que realizan navegación de cabotaje, los combustibles empleados en la generación de electricidad o en

la tracción de ferrocarriles, etc.

6

El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

El texto del Impuesto sobre las Labores del Tabaco presenta pocas modificaciones con respecto al contenido en la Ley que se deroga. Se ha reducido el número de labores objeto del impuesto al extraer de su ámbito el rapé y el tabaco para mascar y, por lo que se refiere al tabaco para fumar, se somete a un tipo diferenciado la picadura para liar. La tributación de los cigarrillos se irá ajustando al porcentaje mínimo establecido a nivel comunitario, en un periodo de dos años a partir de la entrada en vigor de esta Ley y los cigarros y cigarrillos constituidos exclusivamente por tabaco natural disfrutarán de un tipo reducido durante un periodo de seis años.

Por otra parte, se han establecido nuevos supuestos de exención y devolución del impuesto, como los relativos a la desnaturalización o a la destrucción de las labores bajo control de la Administración tributaria y se han incorporado al texto las franquicias fiscales aprobadas por las Directivas del Consejo 69/169/CEE y 78/1035/CEE, en relación con las labores del tabaco importadas por los viajeros procedentes de países terceros y los pequeños envíos sin carácter comercial.

7

Impuesto Especial sobre determinados medios de Transporte

La creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado, no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales.

Surge así el Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, cuya característica esencial es la simplicidad de gestión, al estar ligada su autoliquidación con la primera matriculación de los medios de transporte en España, sean fabricados o importados, nuevos o usados y la determinación de su base imponible con las técnicas de valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, "inter vivos" y "mortis causa".

La principal diferencia con la situación actual, a la hora de configurar la estructura del impuesto, radica en la consideración de las situaciones empresariales en que anteriormente era posible deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en otro sentido, en la supresión del beneficio de que gozaban los vehículos tipo "jeep", como consecuencia de la radical alteración experimentada en su uso, claramente decantado hacia el de vehículos de turismo con afectación intensa del medio ambiente, si bien se prevé un período transitorio para permitir la progresiva adaptación a la nueva situación que la Ley establece.

El impuesto será de aplicación en toda España, aunque para facilitar los ajustes necesarios en las figuras tributarias específicas existentes en Canarias, Ceuta y Melilla, se atribuye a dicha Comunidad Autónoma y ciudades el rendimiento derivado de este impuesto en su ámbito territorial.

8

Disposiciones transitorias.

La disposición transitoria primera incorpora al texto la excepción admitida a nivel comunitario con respecto a la exención que se concede, hasta el 30 de junio de 1.999, a las adquisiciones efectuadas en las tiendas libres de impuestos, con ocasión de viajes intracomunitarios.

La disposición transitoria segunda viene a hacer posible la vinculación al régimen suspensivo de los productos que son objeto de los impuestos especiales según lo establecido en esta Ley, aunque se hubiesen fabricado o importado con anterioridad a la entrada en vigor de la misma.

Las disposiciones transitorias tercera y cuarta se refieren a determinadas cuestiones que pueden presentarse en cualquiera de los impuestos especiales, en relación con la aplicación de los supuestos de exención y devolución. Por lo que se refiere a los productos adquiridos sin pago del impuesto o con derecho a la devolución, según la normativa que se deroga, podrán consumirse con o sin liquidación del impuesto, según que el destino a dar a los productos haya dejado de ser o continúe siendo motivo de la aplicación de la exención o devolución, o puedan detentarse en régimen suspensivo de conformidad con la presente Ley.

Con el fin de hacer posible la aplicación inmediata de las exenciones establecidas en la Ley, se establece un procedimiento simplificado válido durante los seis primeros meses de su vigencia, que incluye la utilización de las autorizaciones concedidas de acuerdo con la Ley anterior, cuando se trate de supuestos que también entonces originaban el derecho a la recepción sin pago del impuesto.

Las disposiciones en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas contenidas en la disposición transitoria quinta, atienden a las consecuencias que entraña el paso de una única categoría de alcohol desnaturalizado en la normativa anterior a la distinción que realiza la presente Ley entre alcohol total o parcialmente desnaturalizado, así como a la inclusión de tales alcoholes en el ámbito objetivo del impuesto, convirtiendo las operaciones que antes se consideraban como no sujetas en exentas.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Hidrocarburos, la disposición transitoria sexta contempla la problemática que representa la desaparición de los gasóleos B y C como categorías fiscales y su sustitución por la aplicación de un tipo reducido al gasóleo que, incorporando los reglamentarios trazadores y marcadores, se utilice en los fines que se determinan. Por otra parte, se establece un procedimiento simplificado para la aplicación de los beneficios de exención y devolución a los avituallamientos de buques y aeronaves reconocidos en la Ley y se retrasa, hasta el 1 de julio de 1.993, la obligación de añadir trazadores y marcadores a determinados productos, como requisito necesario para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en razón de su destino.

La disposición transitoria séptima, relativa al Impuesto Especial sobre Determinados

Medios de Transporte, establece las normas necesarias para el ajuste de este nuevo impuesto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, valida las homologaciones que para determinados vehículos hubieran tenido lugar antes del 1 de enero de 1993, y fija un período transitorio para la aplicación paulatina del impuesto de los vehículos tipo jeep.

9

Disposiciones derogatorias y finales.

Además de establecer la cláusula derogatoria general, se deroga expresamente la Ley 45/1985, de 23 de diciembre. Para facilitar la entrada en vigor de la nueva Ley, se mantiene la vigencia de las normas reglamentarias hoy existentes, en tanto no sean contrarias a aquélla o a las normas de la Comunidad Económica Europea, hasta que se produzca su sustitución.

La entrada en vigor de la Ley se fija para el 1 de enero de 1.993, tal como establecen las directivas comunitarias armonizadoras.

Finalmente, se encomienda a las sucesivas leyes de presupuestos la misión de mantener ajustado el texto de la Ley a las directivas comunitarias que componen el marco armonizador y, en concreto, la correspondencia entre las magnitudes monetarias expresadas en pesetas y en Ecus, como consecuencia de las variaciones del tipo de cambio y la adecuación de las referencias a la nomenclatura combinada, garantizando la perfecta correlación con los códigos que figuran en las directivas armonizadoras referidos a la versión de dicha nomenclatura en la fecha del 1 de enero de 1.993; por otra parte, se establece que las leyes de presupuestos puedan, igualmente, modificar la estructura de las tarifas, los tipos impositivos, los supuestos de no sujeción y de exención y la cuantía de las sanciones. Con todo ello se cumple la condición exigida en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución.

Se incluyen por último en el texto legal, a través de la disposición adicional segunda y de la disposición derogatoria segunda, las previsiones normativas que permitan dar respuesta a las necesidades derivadas de la operativa de los procesos de enajenación de acciones representativas de la participación de las Administraciones y entes públicos en el capital social de sociedades mercantiles.

TÍTULO PRELIMINAR

Artículo 1. 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, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de esta Ley.

2. Tienen la consideración de impuestos especiales, los impuestos especiales de fabricación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

TITULO I

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Capítulo I

Disposiciones comunes

Artículo 2. **Los impuestos especiales de fabricación.** ⁽¹⁾

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 y
4. El Impuesto sobre la Electricidad.

Artículo 3. **Ambito 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 y el Impuesto sobre la Electricidad será exigible en las islas Canarias, Ceuta y Melilla. ⁽²⁾

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

(1) Nueva redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (BOE de 31 de diciembre).

(2) Nueva redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social. Ley 13/96 (BOE de 31 de diciembre). Este apartado fue previamente modificado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre) y posteriormente por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre).

razón del territorio.⁽³⁾

Artículo 4. **Conceptos y definiciones.**

A efectos de este título, se entenderá por:

1. "Ambito territorial comunitario". El constituido por el territorio de la Comunidad tal como se define, para cada Estado miembro, en el artículo 227 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, exceptuando los territorios nacionales siguientes:

- En la República Federal de Alemania: la isla de Helgoland y el territorio de Büsingen.

- En la República Italiana: Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano.

- En el Reino de España: los excluidos de su ámbito territorial interno de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de esta Ley.

Además, se considerarán incluidos dentro del ámbito territorial comunitario:

- El Principado de Mónaco.

- Jungholz y Mittelberg (Kleines Walsertal).

- La isla de Man, y

- San Marino.

2. "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.

3. "Aviación privada de recreo". La realizada mediante la utilización de una aeronave, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

4. "Códigos NC". Los códigos de la nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) número 2.658/87, de 23 de julio de 1.987. Para la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos especiales de fabricación, serán de aplicación, con carácter general, los criterios establecidos para la clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada y, en particular, las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada, las notas de sección y de capítulo de dicha nomenclatura, las notas explicativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera, los criterios de clasificación

⁽³⁾ Véanse las Leyes 11/1993 y 12/1993, ambas de 13 de diciembre de adaptación a las Leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido y de Impuestos Especiales del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico con la Comunidad Autónoma de Navarra.

adoptados por dicho Consejo y las notas explicativas de la nomenclatura combinada de las Comunidades Europeas.

5. "Depositorio autorizado". La persona titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

6. "Depósito de recepción". El establecimiento del que es titular un operador registrado donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente⁽⁴⁾, pueden recibirse habitualmente, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otros Estados miembros.

7.⁽⁵⁾ "Depósito fiscal". El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida y con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

⁽⁶⁾El Gobierno reglamentariamente revisará las condiciones vigentes de autorización de depósitos fiscales con objeto de considerar, para determinados ámbitos, la autorización de segundos o sucesivos depósitos para quien es titular de un depósito fiscal.

8. "Exportación". La salida del ámbito territorial interno con destino fuera del ámbito territorial comunitario.

9. "Fábrica". El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente⁽⁷⁾, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

10. "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 tal como se define en el apartado 23 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.

11. "Importación". La entrada en el ámbito territorial comunitario. No obstante, no se considerará importación la entrada de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mientras mantengan el estatuto aduanero de mercancías en depósito temporal, ni cuando la entrada se realice con vinculación a los regímenes aduaneros suspensivos, en cuyo caso no se considerará realizada la importación hasta el momento de la ultimación de dichos regímenes.

12. "Navegación marítima o aérea internacional". La realizada partiendo del ámbito territorial interno y que concluya fuera del mismo o viceversa.

⁽⁴⁾ Véanse los artículos 12, 31, 32 y 43.7 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁵⁾ Véase el artículo 11 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁶⁾ Nuevo párrafo introducido por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

⁽⁷⁾ Véanse los artículos 43, 56, 58, 65, 70, 81, 86, 113 y 126 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de cuarenta y ocho horas.

13. "Navegación privada de recreo". La realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

14. "Operador no registrado". La persona autorizada, a título ocasional, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente⁽⁸⁾, a recibir, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro.

15. "Operador registrado". El titular de un depósito de recepción.

16. "Productos de avituallamiento". Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico.

17. "Productos objeto de los impuestos especiales de fabricación". Los productos incluidos en el ámbito objetivo de cada uno de dichos impuestos.

18. "Provisiones de a bordo". Los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y los pasajeros.

19. "Receptor autorizado". La persona autorizada, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente⁽⁹⁾, a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedente de otro Estado miembro en el que ya se ha producido el devengo del impuesto.

20. "Régimen suspensivo". Régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto.

21.⁽¹⁰⁾ "Regímenes aduaneros suspensivos". Los regímenes de tránsito externo, depósito aduanero, perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, transformación bajo control aduanero e importación temporal.

⁽⁸⁾ Véanse los artículos 32 y 33 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁹⁾ Véanse los artículos 32 y 33 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹⁰⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

Fecha 31-03-1993**Descripción sucinta de los hechos:**

La empresa consultante es titular de varios depósitos aduaneros, entre los que circulan labores del tabaco vinculadas al régimen de depósito aduanero.

Cuestión planteada:

Documentos que deben amparar la circulación de labores del tabaco entre los depósitos aduaneros.

Contestación:

1. Normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 1992.

El apartado 3 del artículo 28 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 2442/1985, según la redacción dada por el Real Decreto 892/1991, de 7 de junio, dispone:

"La circulación de los bienes objeto de los Impuestos Especiales a su salida de un depósito aduanero se amparará con los mismos documentos de circulación que ampararían tales expediciones a su salida de un depósito fiscal salvo en los casos de exportación o tránsito en los que surtirán tales efectos la documentación prevista en la normativa aduanera. Los documentos de circulación serán expedidos por sus titulares en el caso de depósitos aduaneros privados y por la Aduana de control cuando se trate de depósitos aduaneros públicos".

A estos efectos, la circulación de bienes objeto de los impuestos especiales vinculados al régimen de depósito aduanero entre dos depósitos aduaneros debe tener, en relación con el precepto transcrito, la consideración de "tránsito".

2. Normativa aplicable a partir del 1 de enero de 1993.

El apartado 21 del artículo 4 de la Ley 38/1992 registra el régimen de depósito aduanero entre los regímenes incluidos, a efectos de los impuestos especiales de fabricación, en el concepto de "regímenes aduaneros suspensivos".

El apartado 1 del artículo 35 del Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, aprobado por Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero (B.O.E. de 6 de marzo) [artículo 25 del vigente Reglamento de los Impuestos Especiales] dispone:

"La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por el ámbito territorial interno, vinculados a un régimen aduanero suspensivo o mientras mantengan el estatuto aduanero de mercancías en depósito temporal quedará amparada, a efectos de este reglamento, por el documento previsto en la normativa aduanera".

3. En consecuencia, la circulación de labores de tabaco de un depósito aduanero a otro, sin poner fin al régimen de depósito aduanero, deberá haberse efectuado o efectuarse al amparo del documento de circulación previsto en la normativa aduanera.

Se considerará que, a los efectos de esta Ley, se encuentran en una situación asimilada a la vinculación a un régimen aduanero suspensivo los bienes objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación cuando sean enviados, con procedencia en el ámbito territorial interno y destino en un Estado Miembro de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) o viceversa, al amparo del régimen de Tránsito Comunitario Interno.

22. "Representante fiscal". La persona designada por un depositario autorizado o por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecidos en otro Estado miembro

de la Comunidad y autorizada por la Administración tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente⁽¹¹⁾, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar, bien de los destinatarios establecidos en España que no tengan la condición de depositarios autorizados, o, bien del vendedor a distancia, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el depositario autorizado o vendedor que representa.

23. "Transformación". Proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido. También se considera transformación la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado. En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores.

Fecha 21-03-1994**Descripción sucinta de los hechos:**

Determinada empresa recibe un vino ya elaborado sometiéndolo a un proceso de limpieza, clasificación y envasado.

Cuestión planteada:

Si dichas operaciones constituyen "fabricación" a efectos de la normativa del Impuesto sobre el Vino.

Contestación:

A) De la consideración conjunta de lo dispuesto en los apartados 10 y 23 del artículo 4 y 3 del artículo 15, ambos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales cabe extraer las siguientes conclusiones:

1º) Además de la extracción, constituye "fabricación" cualquier proceso por el que se obtengan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir de otros que no lo sean. La obtención de un producto objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir de otro que también lo sea solo será "fabricación" en la medida en que sea "transformación" tal y como se define ésta en el apartado 23 del artículo 4 de la Ley.

2º) No obstante lo anterior, determinadas operaciones por las que se obtienen productos objeto de impuestos especiales a partir de otros que lo son igualmente y que constituyen "transformación" y por tanto "fabricación", podrán no tener esta última consideración si se ha devengado el impuesto por el producto de partida y se cumplen el resto de condiciones que establece el apartado 3 del artículo 15 de la Ley.

B) Sentado lo anterior y en relación con el caso planteado cabe señalar que, en la medida en que de las referidas operaciones de limpieza, clasificación y envasado de vino ni se obtiene un producto de tributación diferente al de partida ni se obtiene una mayor cantidad de producto que la empleada, tales operaciones no constituyen "transformación" tal y como la define el apartado 23 del artículo 4 y, por tanto, tampoco constituyen "fabricación".

⁽¹¹⁾ Véanse los artículos 40 y 43 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 16-10-1995**Descripción sucinta de los hechos:**

En una fábrica de alcohol que se proyecta instalar se pretende recibir alcohol etílico ya elaborado para proceder a su desnaturalización.

Cuestión planteada:

¿Puede recibirse en una fábrica de alcohol, alcohol etílico ya elaborado para proceder a su desnaturalización, a la vista de lo establecido en el art. 56.5 del Reglamento?

Contestación:

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece, en los apartados 9, 10 y 23 del artículo 4, lo siguiente:

"4.9 ...

4.10 ...

4.23 ..."

En consecuencia, una fábrica de alcohol puede, en virtud de la autorización concedida, efectuar operaciones de desnaturalización de alcohol en las condiciones reglamentariamente establecidas, siendo irrelevante, a estos efectos, que el alcohol que pretende desnaturalizarse haya sido producido en la propia fábrica o se haya recibido para tal fin en régimen suspensivo procedente de otro establecimiento. Esta conclusión no queda alterada por lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 56 del Reglamento de los Impuestos Especiales, que es un precepto relativo a la posibilidad de fabricar diversos productos alcohólicos gravados (alcohol, bebidas derivadas, etc.) dentro de un mismo local.

24. "Ventas a distancia". Sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, con destino a cualquier persona domiciliada en otro Estado miembro, con las restricciones que se establecen en el artículo 63, siempre que tales productos sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente⁽¹²⁾.

Artículo 5. Hecho imponible.

1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario.

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 de esta Ley.

⁽¹²⁾ Véanse los artículos 32, 33 y 43 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Artículo 6. Supuestos de no sujeción.

No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente⁽¹³⁾ se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

Fecha 24-06-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

Determinadas empresas con estatuto de almacenes fiscales y detallistas tienen como objeto social la distribución de gasóleo al por menor

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar el concepto de pérdidas reglamentarias a las actividades de dichos almacenes fiscales y detallistas

Contestación:

El artículo 6 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, establece que no están sujetas en concepto de fabricación e importación:

... ..

Por otra parte, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995 de 7 de julio, establece en su artículo 116 que a los efectos del referido artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales, en relación con los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, *"los porcentajes reglamentarios de pérdidas serán los que se expresan en este artículo. La aplicación de las tablas de porcentajes de pérdidas que figuran en los apartados 2 y 3 siguientes tendrá lugar conforme a lo establecido con carácter general en los apartados 25 y 27 del artículo 1 y en los artículos 15, 16 y 17 de este reglamento..."*

El artículo 6 de la Ley, antes transcrito, se refiere a las pérdidas acaecidas en los procesos de producción, almacenamiento y transporte siempre que éstos tengan lugar en régimen suspensivo. Por ello, no quedan contempladas por este precepto las pérdidas producidas fuera del régimen suspensivo, como es el caso de las que puedan acaecer cuando los productos se hallan dentro de almacenes fiscales o establecimientos detallistas, donde ya se habrá producido el devengo del impuesto. La Ley no contempla que las pérdidas ocurridas con posterioridad al devengo del impuesto pudieran minorar retroactivamente la base imponible, ni tampoco prevé devolución alguna de las cuotas devengadas en los supuestos de tales pérdidas.

No obstante, de los términos empleados por el consultante se desprende que la pregunta planteada, acerca de la posibilidad de los almacenes fiscales y detallistas de *"acogerse a los porcentajes de pérdidas admisibles en los procesos de producción, almacenamiento y transporte"*, se refiere a que las pérdidas ocurridas respecto de bienes recibidos en un almacén fiscal o establecimiento detallista con aplicación de una exención o tipo reducido se consideren justificadas o no a efectos del artículo 15.11 de la Ley si no exceden de los referidos porcentajes reglamentarios. Debe recordarse que el apartado 11 del artículo 15 establece que *"cuando no se*

⁽¹³⁾ Véanse los artículos 52, 61, 67, 72, 90, 116, 127 y 134 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno."

En relación con la cuestión así planteada, esta Dirección General entiende que los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere la Ley de Impuestos Especiales tienen por objeto cuantificar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de almacenamiento o transporte de este tipo de productos. En la medida en que los procesos sean los mismos, la "normalidad" de tales pérdidas lo será con independencia de cual sea el estatuto fiscal del establecimiento donde se lleven a cabo dichos procesos.

Así pues, esta Dirección General entiende que a los efectos de lo dispuesto en el artículo 15.11 de la Ley de Impuestos Especiales podrán considerarse justificadas las pérdidas que se hayan producido en los procesos de almacenamiento y transporte efectuados por almacenistas fiscales o detallistas siempre que no excedan de los porcentajes reglamentarios de pérdidas previstos en el Reglamento de Impuestos Especiales.

2. Las pérdidas 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.

Véase consulta de fecha 22-03-1994 en el artículo 15.1

Fecha 24-10-1997

Descripción sucinta de los hechos:

En el transporte de labores de tabaco entre dos establecimientos se produce el robo de las labores.

Cuestión planteada:

Exigibilidad del Impuesto sobre labores del Tabaco.

Contestación:

1. El escrito de consulta no expresa si el robo de las labores del tabaco se produjo mientras éstas se encontraban circulando en régimen suspensivo o si, por el contrario, se trataba de labores cuya circulación se producía fuera de régimen suspensivo habiéndose ya devengado el impuesto respecto de las mismas.

2.- El artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

... ..

De acuerdo con lo dispuesto en el precepto transcrito, la no sujeción al impuesto respecto de labores del tabaco perdidas por causas inherentes a su propia naturaleza o por caso fortuito o fuerza mayor solo se producirá, en los términos indicados, en relación con aquéllas que se encontrasen en régimen suspensivo. Por el contrario, si la circulación de los productos no es en régimen suspensivo, el impuesto ya se habrá devengado en el momento de la salida de la fábrica o depósito fiscal, con destino al establecimiento receptor, conforme dispone el apartado 1 del artículo 7 de la Ley. En esta circunstancia, la Ley no contempla que las pérdidas ocurridas con posterioridad al devengo del impuesto pudieran determinar devolución alguna de las cuotas devengadas.

3.- La no sujeción prevista en el transcrito artículo solo sería aplicable a labores del tabaco robadas en la medida en que se considere que éstas se han perdido por caso fortuito o fuerza

mayor. Ahora bien, un robo de labores del tabaco no implica, per se, que las labores hayan resultado destruidas o inutilizadas sino, más bien, que su destino final será la comercialización y consumo, aunque ello se haga por canales irregulares. Por tanto, admitir la no sujeción en tales supuestos en los que la realidad de la pérdida no está constatada equivaldría a dispensar del pago del impuesto respecto de labores del tabaco cuyo destino más probable es el de ser consumidas como tales. En consecuencia, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente que del robo de labores del tabaco se ha derivado su destrucción o inutilización o bien, la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, esta Dirección General entiende que el robo no constituye una pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del transcrito artículo 6 de la Ley 38/1992.

Fecha 10-07-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Pérdidas de productos objeto de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas ocasionadas por incendio y robo dentro de una fábrica de alcohol vínico.

Cuestión planteada:

Sujeción al impuesto.

Contestación:

1. El artículo 6 , apartados 1 y 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

... ..

De acuerdo con lo dispuesto en el precepto transcrito, las pérdidas de productos objeto de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas ocasionadas por un incendio producido dentro de una fábrica de alcohol vínico, estarían no sujetas al impuesto en la medida en que dicho siniestro se hubiera producido por causas fortuitas o de fuerza mayor, y las mismas pudieran ser probadas de forma fehaciente ante la Administración tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

2º. Por otra parte, el robo de productos sujetos a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas no implica, per se, que hayan resultado destruidos o inutilizados sino, más bien, que su destino final será la comercialización y consumo, aunque ello se haga por canales irregulares. Por tanto, admitir la no sujeción en tales supuestos en los que la realidad de la pérdida no está constatada equivaldría a dispensar del pago del impuesto respecto de productos cuyo destino más probable es el de ser consumidos como tales. En consecuencia, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente que del robo de los productos en cuestión se ha derivado su destrucción o inutilización o bien la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, esta Dirección General entiende que el robo no constituye una pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del transcrito artículo 6 de la Ley 38/1992.

Artículo 7. Devengo.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37, 40 y 64, el impuesto se devengará:

1. En los supuestos de fabricación y, en su caso, de importación, 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:

a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación.

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente⁽¹⁴⁾ se establezcan.

2. En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. 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.

3. En los supuestos de importaciones vinculadas a los regímenes aduaneros suspensivos, en el momento de la ultimación de dichos regímenes dentro del ámbito territorial interno, salvo que los productos se vinculen a otro de estos regímenes, se introduzcan en zonas o depósitos francos, o se reexporten fuera del territorio aduanero de la Comunidad.

4. En los supuestos de introducciones en zonas y depósitos francos reguladas por la normativa aduanera comunitaria, en el momento de la salida de dichas áreas con destino al resto del territorio aduanero comunitario comprendido en el ámbito territorial interno o en el momento del autoconsumo en dichos depósitos y zonas, todo ello sin perjuicio de lo establecido en la letra a) del apartado 1 de este artículo.

5. En los supuestos de expediciones con destino a un operador registrado, en el momento de la entrada de los productos en el depósito de recepción.

6. En los supuestos de expediciones con destino a un operador no registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

7. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

8. En los supuestos de ventas a distancia, en el momento de la entrega de los productos al destinatario.

9. En los supuestos de expediciones con destino a un receptor autorizado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

10. No obstante lo establecido en el 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⁽¹⁵⁾, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida.

⁽¹⁴⁾ Véase el artículo 3 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹⁵⁾ Véase el artículo 38 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 03-05-1994**Descripción sucinta de los hechos:**

Clientes de una fábrica de cerveza devuelven a la misma partidas de cerveza recibidas de aquélla.

Cuestión planteada:

- Tratamiento de tales devoluciones en relación con la normativa de Impuestos Especiales.

Contestación:

1. El apartado 10 del artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que:

... ..

El artículo 44 del Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, aprobado por Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero (Boletín Oficial del Estado de 6 de marzo) [artículo 38 del vigente Reglamento de los Impuestos Especiales] establece las condiciones reglamentarias para la aplicación del referido precepto legal.

Por otra parte, y sin perjuicio de lo anterior, la reintroducción de cerveza en una fábrica o depósito fiscal que tenga lugar en el marco de las operaciones de la denominada "venta en ruta", tendrá lugar al amparo de lo establecido en el referido apartado 10 del artículo 7 de la Ley, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 29 del citado Reglamento provisional [artículo 19, apartado 6 del vigente Reglamento de los Impuestos Especiales].

2. En aquellas circunstancias en que no sea aplicable el artículo 7.10 de la Ley, nada impide que las partidas de cerveza devueltas se reciban en los muelles de carga o almacenes anejos que estén considerados como fuera de la fábrica, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 71.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre, (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre de 1985 y de 2 de enero de 1986). En tal caso se tratará de una circulación fuera de régimen suspensivo que, ni modifica el devengo del impuesto originariamente producido con ocasión de la salida de fábrica, ni genera un nuevo devengo del impuesto cuando la cerveza se expida a un nuevo destino desde tales muelles de carga o almacenes anejos.

Obviamente, la consideración de "fuera de fábrica" lleva implícita la imposibilidad de que en estas áreas se lleven a cabo otras manipulaciones de la cerveza distintas de las propias de un almacén o muelle de carga.

Fecha 15-04-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

En muchas ocasiones, el gas licuado de petróleo (GLP) a granel que sale a consumo desde una fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal, con aplicación de un tipo reducido por uso distinto de carburante, se recibe en instalaciones a partir de las cuales se distribuye por canalización hasta los puntos donde se utiliza como combustible. En la medida de lo posible interesa realizar el transporte a granel del GLP hasta esta última instalación por el procedimiento de ventas en ruta.

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilizar el procedimiento de ventas en ruta para remitir GLP a la instalación citada

Contestación:

1. El artículo 27 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995 de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece, en el párrafo final de su apartado 1, que

"los productos gravados no podrán ser enviados con destino a un almacén fiscal o a un detallista por el procedimiento de ventas en ruta, salvo cuando se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo ordinario"

De lo anterior debe inferirse que el Reglamento de Impuestos Especiales no impone cortapisa alguna para el envío de GLP con aplicación al tipo reducido y por el procedimiento de ventas en ruta si el destinatario es un consumidor final, por lo que podrá realizarse al amparo del procedimiento de ventas en ruta el envío de GLP con aplicación del tipo reducido para su utilización como combustible con destino a la instalación del consumidor final.

En los casos en que el establecimiento receptor no sea el de un consumidor final, la actual redacción del apartado 1 del artículo 27 del Reglamento impide enviar GLP a un establecimiento comercial, minorista o mayorista, por el procedimiento de ventas en ruta.

Artículo 8. Sujetos pasivos y responsables.

1. Tendrán la condición de 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) Las personas obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación, o de la salida de una zona franca o depósito franco de productos introducidos en ellos de acuerdo con la normativa aduanera.

c) Los operadores registrados en relación con el impuesto devengado a la entrada de los productos en los depósitos de recepción de los que aquellos sean titulares.

d) Los operadores no registrados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos por aquéllos.

e) Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.

2. Tendrán la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales a que se refiere el apartado 22 del artículo 4 de esta Ley.

3. 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. A tal efecto prestarán una garantía en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente⁽¹⁶⁾, con validez en toda la Comunidad Económica Europea. Asimismo, los depositarios autorizados de otros Estados miembros que presten en ellos la correspondiente garantía, estarán obligados al pago en España de la deuda tributaria correspondiente a las irregularidades en la circulación intracomunitaria que se produzcan en el ámbito territorial interno respecto de los bienes

⁽¹⁶⁾ Véase el artículo 30 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

expedidos por aquéllos.

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, principalmente mediante el documento de acompañamiento, que se ha ultimado el régimen suspensivo de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 y, en particular, que el destinatario se ha hecho cargo de los productos.

4. En los supuestos de importaciones, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas que, sin tener la condición de sujetos pasivos, resulten obligadas al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia.

5. En los supuestos de irregularidades a que se refiere el artículo 17 de esta Ley, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas obligadas a garantizarlo según la modalidad de circulación intracomunitaria en que se hayan producido las irregularidades.

6. En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios.

Fecha 21-03-1996

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es una asociación que representa a los distribuidores de gasóleo de Cataluña. Sus miembros suministran gasóleo bonificado a destinatarios facultados para recibirlo. Algunos destinatarios que reciben el gasóleo bonificado como consumidores finales disponen de instalaciones, medios de transporte y organizaciones empresariales que les permitirían dedicarse a la venta al por menor de gasóleo bonificado.

Cuestión planteada:

Exigibilidad de la responsabilidad prevista en el artículo 8.6 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales en el caso de suministros efectuados a consumidores finales.

Contestación:

1º. El apartado 6 del artículo 8 de la Ley 38/1992, dispone:

... ..

En consecuencia, los expedidores son los responsables de la fiscalidad correspondiente a los productos por ellos expedidos. Dicha responsabilidad no cesa hasta que se pruebe que el destinatario facultado para recibirlos se ha hecho cargo de los mismos.

2º. El artículo 106 del Reglamento de los impuestos especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio establece:

(...)

"2. Sólo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido (en lo sucesivo denominado «gasóleo bonificado»), los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, con arreglo a las normas que figuran en los apartados siguientes.

(...)

4. Consumidores finales.

a) Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (NIF). No obstante cuando pretendan recibir el gasóleo mediante importación o por procedimientos de circulación intracomunitaria deberán inscribirse en la oficina gestora correspondiente al lugar de consumo del gasóleo y acreditarán su condición de autorizados mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial."

(...)

Consecuentemente, cesará la responsabilidad de los expedidores cuando se trate de suministros de gasóleo bonificado a consumidores finales, cuando se justifique su recepción por éstos y siempre que hayan acreditado tal condición conforme a lo dispuesto reglamentariamente. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de las consecuencias jurídicas que pudieran derivarse de una falsedad en el contenido de la referida declaración que eventualmente pudiera cometerse por el destinatario de forma concertada con el expedidor.

7. Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, 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 en España.

Artículo 9. Exenciones.

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 21, 23, 42, 51, 61 y 64 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente⁽¹⁷⁾ 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, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichas organizaciones o en los acuerdos de sede.

c) A las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte y a las fuerzas armadas a que se refiere el artículo 1 de la Decisión 90/6407/CEE para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio o para

⁽¹⁷⁾ Véanse los artículos 4, 5 y 130 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Véase la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 112/1998, de 30 de enero (BOE de 31 de enero).

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⁽¹⁸⁾:

1º. Los que realicen navegación marítima internacional.

2º. Los afectos al salvamento o la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo, cuando la duración de su navegación, sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas.

f) Al avituallamiento de aeronaves que realicen navegación aérea internacional distinta de la aviación privada de recreo.⁽¹⁹⁾

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, en función de los valores alcanzados por tales cuotas y precios en períodos anteriores.

Artículo 10. Devoluciones.

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 9, 17, 22, 23, 40, 43, 52, 62 y 64 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, o de otros productos que, aún no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.

⁽¹⁸⁾ Véase además el artículo 102 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

La Disposición adicional tercera de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establece lo siguiente:

"La introducción de labores del tabaco en medios de transporte que realicen la travesía entre el territorio peninsular y las ciudades de Ceuta y Melilla o bien la travesía entre estas dos ciudades, así como la introducción de dichas labores en tiendas libres de impuestos, no tendrán la consideración de exportación ni la de avituallamiento con derecho a exención a efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y del Gravamen Complementario sobre las Labores del Tabaco del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en Ceuta y Melilla, cuando se destinen a ser consumidas o adquiridas por la tripulación o los pasajeros que realicen las indicadas travesías."

⁽¹⁹⁾ Véase el artículo 101 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 20-11-1996

Descripción sucinta de los hechos:

Una gasolinera ubicada en el recinto portuario y aduanero del puerto de Algeciras suministra gasóleo a camiones y autobuses con destino a Marruecos.

Cuestión planteada:

Devolución del Impuesto Especial satisfecho por el gasóleo suministrado.

Contestación:

La exportación de bienes objeto de impuestos especiales por los que se ha devengado el impuesto especial correspondiente, es una operación que da derecho a la devolución de las cuotas satisfechas en los términos previstos en el artículo 10.1.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Para que dicha devolución se produzca, la exportación debe de llevarse a cabo en las condiciones establecidas en el Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio sin perjuicio, obviamente, de cumplir todas las prescripciones que procedan de acuerdo con la normativa aduanera vigente relativa a las exportaciones.

Los aludidos requisitos reglamentarios se encuentran contenidos, básicamente, en los artículos 6 y 7 de dicho Reglamento. En particular, el apartado 1 del artículo 7 establece que:

"1. La devolución a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley se solicitará uniendo al documento de despacho aduanero de exportación una solicitud ajustada al modelo que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda. Efectuadas por la aduana las comprobaciones relativas a la clase y cantidad de mercancías exportadas, la oficina gestora correspondiente al domicilio del exportador tramitará el expediente de devolución y dispondrá, en su caso, el pago de las cuotas que correspondan."

Por tanto la operación consistente en suministrar gasóleo a camiones o autobuses que van a abandonar el ámbito territorial interno, podría dar lugar a la devolución del impuesto especial correspondiente siempre que el suministro se efectúe de un modo tal que constituya una exportación de gasóleo que cumpla todos los requisitos previstos en la normativa aduanera para las operaciones de exportación. Ello, aplicado en relación con los artículos 6 y 7.1 del Reglamento significa, entre otras cosas, que:

1º.- Cada exportación de gasóleo deberá estar amparada en su correspondiente documento de despacho aduanero, que será comprensivo de la cantidad de gasóleo que se exporta y que deberá estar acompañado de la documentación que prescriba la legislación aduanera. Al documento de despacho aduanero se adjuntará además el ejemplar correspondiente del modelo de solicitud de devolución del impuesto.

2º.- El gasóleo que se exporta deberá presentarse ante la aduana de exportación de modo que esta pueda realizar las comprobaciones de cantidad y calidad que considere pertinentes.

3º.- El exportador deberá acreditar ante la oficina gestora, cuando así sea requerido, que las cuotas cuya devolución solicita han sido previamente satisfechas.

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, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente, mediante repercusión o incorporadas en los precios de los productos

empleados, correspondientes a los productos exportados. En ningún caso originarán derecho a devolución los productos empleados como combustibles o carburantes⁽²⁰⁾.

c) Los empresarios que introduzcan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución abarcará a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción en el Estado de destino de acuerdo con las normas que regulan la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo⁽²¹⁾.

d) Los empresarios que entreguen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos entregados y quedará condicionada al pago del impuesto en el Estado miembro de destino⁽²²⁾.

Fecha de 28-07-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Un empresario portugués, domiciliado en Portugal y provisto de un código de identificación portugués, pretende adquirir bebidas alcohólicas en España por las que ya se ha devengado el impuesto especial español para su posterior comercialización en Portugal.

La mercancía será transportada por cuenta del empresario portugués una vez que las haya adquirido en España.

Cuestión planteada:

Procedimiento para obtener la devolución de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas pagados en España por las bebidas que van a ser comercializadas en Portugal.

Contestación:

DISPOSICIONES A CONSIDERAR EN RELACIÓN CON LA CUESTIÓN PLANTEADA:

El artículo 7 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, establece lo siguiente:

"1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.

(20) Véanse los artículos 6 y 7 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

(21) Véanse los artículos 6 y 8 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

(22) Véanse los artículos 6 y 9 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

... ..

6. Los impuestos especiales pagados en el primer Estado miembro a que se hace referencia en el apartado 1 se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.

... .."

El artículo 22 de la Directiva 92/12/CEE dispone:

"1. Cuando proceda, y a instancias de cualquier operador en el ejercicio de su profesión, los productos objeto de impuestos especiales puestos a consumo podrán ser objeto de una devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro en que tenga lugar la puesta a consumo, cuando no estén destinados a ser consumidos en dicho Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán no dar curso a la solicitud de devolución cuando no se cumplan los requisitos de regularidad que hayan establecido.

2. Para la aplicación del apartado 1, serán de aplicación las siguientes disposiciones:

a) el expedidor deberá presentar una solicitud de devolución ante las autoridades competentes de su Estado miembro antes del envío de las mercancías y justificar que el impuesto ha sido pagado. No obstante, las autoridades competentes no podrán rechazar la devolución si la única razón es que no se les ha presentado el documento expedido por ellas mismas que certifique el pago inicial;

b) la circulación de las mercancías a que se refiere la letra a) se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el título III

c) el expedidor presentará a las autoridades competentes de su Estado miembro el ejemplar de reenvío del documento a que se refiere la letra b) debidamente cumplimentado por el destinatario, junto con un documento que acredite el cargo de los impuestos especiales en el Estado miembro de consumo o con una diligencia acreditativa de los siguientes datos:

- la dirección de la oficina competente de las autoridades fiscales del Estado miembro de destino;

- la fecha en que dicha oficina aceptó la declaración y el número de referencia o de registro de esta declaración;

d) los productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro y por este concepto provistos de una marca fiscal o de una marca de reconocimiento de dicho Estado, podrán ser objeto de devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro que haya expedido dichas marcas fiscales o de reconocimiento, siempre que la destrucción de estas marcas sea comprobada por dichas autoridades.

3. En los casos contemplados en el artículo 7, el Estado miembro de salida procederá a la devolución del impuesto ya pagado con la única condición de que dicho impuesto ya haya sido pagado en el Estado miembro de destino con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 5 del artículo 7.

No obstante, los Estados miembros podrán no cursar la solicitud de devolución cuando ésta no cumpla con los criterios de regularidad que ellos mismos establezcan.

... ..

5. Las autoridades fiscales de los Estados miembros determinarán los procedimientos y normas de control aplicables a las devoluciones efectuadas en sus respectivos territorios. Los Estados miembros velarán por que la devolución del impuesto

especial no exceda de la cantidad realmente pagada."

La transposición de la citada normativa comunitaria, al ordenamiento jurídico interno tiene su concreción en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales. A estos efectos el artículo 10 dicha Ley dispone:

"1... ..

d)

Por su parte el artículo 9 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995, regula el procedimiento para la devolución del Impuesto prevista en la letra d) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley, estableciendo en sus apartados 4 y 7:

"4. El empresario presentará, en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento desde el que se ha efectuado la entrega, una solicitud de devolución, ajustada al modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, comprensiva de las entregas efectuadas por el procedimiento de envíos garantizados, por los que se haya pagado el impuesto en el ámbito territorial comunitario no interno, durante cada trimestre.

7. El empresario conservará a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un período de cuatro años, los ejemplares de los documentos simplificados de acompañamiento expedidos, los documentos acreditativos de haberse satisfecho el impuesto dentro del ámbito territorial interno, por los productos entregados, los ejemplares de los documentos de acompañamiento devueltos por los destinatarios y los justificantes de haberse satisfecho el impuesto en el Estado de destino".

A estos efectos la Orden de 12 de julio de 1993, por la que se establecen diversas normas de gestión en relación con los impuestos especiales de fabricación, aprueba el modelo 507 "Impuestos especiales de fabricación. Solicitud de devolución por el sistema de envíos garantizados" (dicho modelo fue modificado por la Orden de 4 de marzo de 1998). En las instrucciones para la cumplimentación de la casilla número 3, se dispone que se adhiera la etiqueta identificativa o, en su defecto, se indique el NIF, apellidos y nombre o razón social, domicilio fiscal, municipio y provincia.

Por otra parte, en relación con la pregunta formulada por el consultante sobre los documentos que deben amparar la circulación a Portugal de productos con marcas fiscales y con el Impuesto devengado, cuando se hubiera solicitado la devolución, así como el procedimiento para la inutilización de las marcas fiscales, el Reglamento de los Impuestos Especiales establece lo siguiente:

Artículo 6. Normas generales sobre las devoluciones

".

.

.

5. En todos los supuestos de devoluciones que tengan por objeto productos que hayan circulado, dentro del ámbito territorial interno, utilizando marcas fiscales, será condición necesaria para que se acuerde la devolución, que tales marcas se inutilicen o destruyan, bajo control de la administración tributaria, previamente a la salida de los productos del ámbito territorial interno.

A tal efecto el interesado comunicará por escrito a la oficina gestora o en su caso a la aduana su intención de proceder a la destrucción o inutilización de las marcas fiscales así como el lugar y el modo de efectuarla. La oficina gestora o en su caso la aduana dispondrán lo necesario para que en el plazo de setenta y dos horas, sin contar sábados o festivos, la destrucción o inutilización se lleve a cabo bajo el control de los servicios de la Administración Tributaria."

Artículo 9. Devolución en el sistema de envíos garantizados

"...

3. *Los productos circularan amparados por el documento simplificado de acompañamiento, expedido por el empresario que efectúa la entrega.*"

APLICACIÓN DE LA NORMATIVA CITADA A LA CUESTIÓN PLANTEADA

La noción de "empresario" empleada en los artículos transcritos de la Ley y el Reglamento está contrapuesta la del "receptor autorizado domiciliado en otro Estado miembro..". Además, a ello se suma la exigencia a dicho "empresario" del cumplimiento de una serie de requisitos que sólo es posible en la medida en que pueda ser sometido de modo permanente al eventual control de la Administración Tributaria española. Por ello, debe concluirse que, cuando la Ley y el Reglamento han empleado el término "empresario", se están refiriendo, obviamente, a empresarios que tienen tal consideración en su ámbito de aplicación, es decir, que su actividad como tales tiene lugar en España y, en esa medida, cuentan con un domicilio fiscal en nuestro país y están provistos de un número de identificación fiscal (NIF).

De esa manera, una persona que adquiere en España bebidas alcohólicas que ella misma transporta a Portugal para su comercialización y cuya condición única es la de ser "empresario portugués", no puede ser el receptor de la referida devolución puesto que no tiene posibilidad de cumplir los requisitos establecidos en la normativa transcrita.

Por tanto, en el caso planteado, la devolución del impuesto habrá de instrumentarse necesariamente a través del empresario español que vende las bebidas al empresario portugués. Dicho empresario español, como receptor de la devolución, podría descontar el importe de ésta del precio de venta que acuerde con el empresario portugués.

e) Los empresarios que envíen o transporten, directa o indirectamente, ellos mismos o por su cuenta, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia. La devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados y queda condicionada al pago del impuesto en el Estado de destino. Si los productos se enviaran desde una fábrica o depósito fiscal, la devolución podrá efectuarse mediante el procedimiento simplificado de compensación automática que se establezca reglamentariamente⁽²³⁾.

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, en todos los supuestos contemplados en esta Ley, podrá autorizarse con carácter provisional. Las liquidaciones provisionales se convertirán en definitivas como consecuencia de la comprobación efectuada por la Inspección o bien cuando no hubieran sido comprobadas dentro del plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución.

⁽²³⁾ Véanse los artículos 6 y 10 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Artículo 11. Ultimación del régimen suspensivo.

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 64, el régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente⁽²⁴⁾:

a) Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto;

b) Mediante la exportación o la vinculación de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a alguno de los regímenes aduaneros suspensivos, para su posterior envío a un país tercero.⁽²⁵⁾

2. Cuando el expedidor no reciba la prueba, y en particular el correspondiente ejemplar del documento de acompañamiento, que acredite la recepción por el destinatario de los productos expedidos, deberá informar de tal circunstancia a la oficina gestora de los impuestos especiales de fabricación, dentro del plazo y en la forma que se determine reglamentariamente⁽²⁶⁾.

Artículo 12. 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.

Artículo 13. 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 apartado 3 del artículo 17 de esta Ley el tipo aplicable será el vigente en el momento del envío de los productos.

Artículo 14. Repercusión.⁽²⁷⁾

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,

⁽²⁴⁾ Véase el artículo 14 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽²⁵⁾ Véase la nota (18)

⁽²⁶⁾ Véanse los artículos 16, 17, 29 y 30 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽²⁷⁾ Véase el artículo 18 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

quedando éstos obligados a soportarlas.

Fecha 24-03-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Un depositario autorizado establecido en otro Estado miembro de la Comunidad formaliza con un operador registrado español un contrato de servicios conforme al cual el operador registrado almacenará bebidas derivadas en su depósito de recepción hasta que reciba la orden de dicho depositario autorizado de entregárselas a un tercero determinado por el propio depositario autorizado.

El devengo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se produce en el momento de la entrada en el depósito de recepción y el operador registrado, sujeto pasivo del impuesto, está obligado al pago del mismo.

Cuestión planteada:

Repercusión del Impuesto.

Contestación:

El artículo 14 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, establece los siguientes supuestos de repercusión obligatoria:

"1....

2. ...

3. ..."

Ahora bien, en la situación que plantea el consultante, no es aplicable el apartado 1 de este artículo puesto que no existe un adquirente sobre el que pueda repercutirse el impuesto; o cuando menos el sujeto pasivo –que es quien debería en su caso efectuar la repercusión- desconoce si el tercero a quien él entrega las bebidas es o no adquirente de su depositario autorizado comitente.

Tampoco es aplicable, en sus términos estrictos, el apartado 2 del artículo 14 que se refiere a operaciones de fabricación, transformación o almacenamiento en régimen suspensivo por cuenta ajena puesto que, en el caso presente, el almacenamiento tiene lugar cuando el régimen suspensivo ya se ha ultimado, al devengarse el impuesto con ocasión de la entrada de las mercancías en el depósito de recepción del que es titular el operador registrado.

Nos encontramos, pues, en una situación para la cual no son aplicables los supuestos de repercusión obligatoria previstos en la Ley. Ello ha de entenderse sin perjuicio de que los intervinientes en esta operación puedan establecer mediante un acto o convenio de derecho privado quien de ellos finalmente asume la carga económica que el impuesto representa. Obviamente tal acto o convenio no podrá alterar la posición del sujeto pasivo –que es el operador registrado- ni los demás elementos de la obligación tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley General Tributaria.

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 aquél 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.⁽²⁸⁾ Los sujetos pasivos de los impuestos 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 71 y 74 de la Ley General Tributaria, frente a los obligados a soportar la repercusión de dichas cuotas tributarias y por el importe de éstas integrado en los créditos vencidos y no satisfechos por tales obligados.

Artículo 15. **Fabricación, transformación y tenencia.**

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

Fecha 22-03-1994

Descripción sucinta de los hechos:

La firma consultante es titular de fábricas y de un depósito fiscal en el ámbito de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

Cuestión planteada:

A) Ejercicio simultáneo de actividades de elaboración de productos y de comercialización.

B) Pérdidas durante la circulación o almacenamiento en régimen suspensivo.

C) Ejecución de garantías respecto de precintas que han sido enviadas fuera del ámbito territorial interno para su colocación en origen.

Contestación:

A)Ejercicio simultáneo en el mismo establecimiento de las actividades de elaboración de productos junto con los de comercialización de los elaborados por terceros:

1. El artículo 26.3 del Reglamento Provisional aprobado por el Real Decreto 258/93, de 19 de febrero [*artículo 45 del vigente Reglamento de los Impuestos Especiales*] establece que:

"En las fábricas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación podrán recibirse y almacenarse, en régimen suspensivo, productos objeto de su actividad, sin necesidad de que se sometan a operaciones de transformación. En tales supuestos, deberán cumplirse los límites mínimos de volúmenes medios anuales de salidas exigidos para la autorización de depósitos fiscales."

2. El repertorio de actividades a tomar en consideración a estos efectos se incluye en el Anexo número 8 de la Orden Ministerial de 12 de julio de 1993 sobre normas de gestión en relación con los impuestos especiales de fabricación (BOE 22 de julio de 1993) [*modificado por la Orden de 4 de marzo de 1998 (B.O.E. de 18 de marzo)*]. En particular, dentro de dicho repertorio aparece la actividad "B-A Fábricas de bebidas alcohólicas". En consecuencia cuando

⁽²⁸⁾ Modificación introducida por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre).

Lo dispuesto en dicho apartado es aplicable en relación con las cuotas repercutidas de impuestos especiales de fabricación distintos de los que gravan el alcohol y las bebidas alcohólicas cuyo devengo se produzca a partir de la entrada en vigor de la Ley 66/1997, es decir a partir del día 1 de enero de 1998. Lo dispuesto en este precepto es aplicable respecto de los Impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas desde el día 21 de diciembre de 1995.

un establecimiento tenga la consideración de "Fabrica de bebidas alcohólicas" también se podrán comercializar a través del mismo, en las condiciones previstas en el transcrito artículo 26.3 del Reglamento provisional, bebidas alcohólicas no elaboradas en dicho establecimiento. Por el contrario, si el establecimiento tiene la consideración de "fábrica de bebidas derivadas" (clave B-1), al amparo de lo previsto en el artículo 26.3 solo se podrán comercializar bebidas derivadas.

B) Pérdidas de bebidas derivadas ocurridas por caso fortuito o fuerza mayor durante la circulación en régimen suspensivo.

1. El apartado 2 del artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que

"No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

.....

2. Las pérdidas 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 fijan 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."

2. Toda vez que el Reglamento Provisional no ha fijado porcentajes reglamentarios de pérdidas a tal efecto, deben entenderse aplicables, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Derogatoria de la Ley, los porcentajes establecidos en el artículo 63 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre.

3. Por lo que se refiere a las pérdidas de bebidas derivadas ya elaboradas acaecidas por caso fortuito o fuerza mayor dentro de fábricas o depósitos fiscales, tales pérdidas se producen en el "almacenamiento" de las bebidas por lo que resultarán aplicables los porcentajes previstos al efecto en el referido artículo 63.

4. En casos, como el de la circulación o transporte, en el que no hay previsto en el artículo 63 un porcentaje reglamentario concreto, la existencia de la pérdida acaecida por caso fortuito o fuerza mayor deberá ser probada ante la Administración tributaria para que no se produzca la sujeción al impuesto.

C) Colocación de precintas en origen y garantías respecto de las mismas

Las precintas son documentos de circulación ("documentos timbrados y numerados sujeto a modelo". Cfr. artículo 33.2 Reglamento provisional) [artículo 26 del vigente Reglamento] y no bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación en sí mismas consideradas, por lo cual el régimen de las que se pierdan o deterioren no tiene por qué coincidir con el de aquéllos.

Por lo demás cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento Provisional, las precintas de circulación pueden ser colocadas en origen tanto en los casos de importación como en los de recepción desde el ámbito territorial comunitario no interno.

Los apartados 9, 10 y 11 del referido artículo describen el procedimiento y requisitos para la retirada, envío y devolución de las precintas enviadas para su colocación en origen, entre los que destaca la necesidad de prestación de una garantía cuya configuración variará según la condición del importador o receptor del ámbito territorial comunitario no interno. La falta de importación/recepción de las bebidas derivadas con las precintas incorporadas o la falta de devolución de estas últimas en los plazos indicados en los referidos apartados determinará, en principio, la ejecución de las garantías prestadas.

Fecha 17-04-1996**Descripción sucinta de los hechos:**

Un elaborador pretende elaborar una bebida sin alcohol extrayendo el alcohol, mediante destilación, de una bebida espirituosa tipo hasta su desalcoholización por debajo de 0,5% vol.

Cuestión planteada:

¿La normativa de Impuestos Especiales obliga a que dichas operaciones se lleven a cabo en un tipo determinado de establecimiento?

Contestación:

El proceso de elaboración descrito implica la obtención de alcohol por medio de destilación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 4.10 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la obtención de alcohol por destilación, constituye "fabricación" de un producto objeto de los impuestos especiales de fabricación.

A este respecto el artículo 15.1 de la Ley establece:

...

Por ello, con independencia de cuestiones de otro orden que pudieran plantearse, la elaboración de dicha bebida analcohólica, en la medida en que implica una obtención de alcohol por destilación deberá realizarse en una fábrica, en régimen suspensivo.

Fecha 19-09-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

Fabricación de extractos y concentrados alcohólicos conjuntamente con bebidas derivadas.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal

Contestación:

1º - El artículo 88.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, establece:

"2. La actividad de fabricante de extractos y concentrados alcohólicos constituirá una actividad independiente de la de fabricante de bebidas derivadas a los efectos de este Reglamento salvo cuando la obtención de dichos extractos y concentrados se produzca dentro de una fábrica de bebidas derivadas en el marco de un proceso integrado para la obtención de estas."

En coherencia con este precepto, la expresión "otros productos que contengan alcohol" del apartado 3 del artículo 88 no debe entenderse como comprensiva de las bebidas derivadas.

En consecuencia, la condición de fabricante de bebidas derivadas (CAE B.1 del Anexo 8 de la Orden Ministerial de 12 de julio de 1993, BOE del 22 de julio) no habilita para la fabricación de más extractos y concentrados alcohólicos que los empleados en un proceso integrado de producción de bebidas derivadas dentro de la propia fábrica. Análogamente, la condición de fabricante de extractos y concentrados alcohólicos (CAE E-C del artículo 8 de la misma Orden Ministerial) no habilita para la fabricación de bebidas derivadas.

2º - Con independencia de lo anterior esta Dirección General entiende que cabría la instalación de un fábrica de extractos y concentrados alcohólicos en un local no independiente de

aquel en que estuviera instalado una fábrica de bebidas derivadas siempre que así lo autorizase el centro gestor de acuerdo con lo establecido en el artículo 56 del Reglamento.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrán efectuarse dentro de los depósitos fiscales las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores así como aquellas otras operaciones de transformación que se determinen reglamentariamente.⁽²⁹⁾

3. No obstante lo establecido en los apartados anteriores, podrán efectuarse fuera de fábricas y depósitos fiscales, sin tener la consideración de fabricación a efectos de esta Ley, operaciones de transformación a partir de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya devengado el impuesto, siempre que la suma de las cuotas correspondientes a los productos utilizados no sea inferior a la que correspondería al producto obtenido.

4. Las actividades de fabricación, transformación, manipulación, almacenamiento o venta de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, así como los establecimientos donde éstas se realicen, podrán ser sometidas a intervención de carácter permanente.

5. Sin perjuicio de lo establecido en la letra c) del apartado 1 del artículo 10 y en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, no se permitirá la entrada en las fábricas y depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto.

6. Las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente⁽³⁰⁾, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de esta Ley, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal, o autoconsumidos en dichos establecimientos.

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⁽³¹⁾ que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, o al amparo de un sistema de circulación intracomunitaria con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44.

Véase consulta de fecha 26-01-1995 en el artículo 44.3

8. Con objeto de determinar que los productos a que se refiere el apartado 7 de este artículo y el apartado 1 del artículo 16 están destinados a fines comerciales, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

⁽²⁹⁾ Véase el artículo 11.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽³⁰⁾ Véanse los artículos 52, 61, 67, 72, 90, 116 y 127 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽³¹⁾ Véanse los artículos 21, 22, 23, 24, 25, y 26 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

- a) Estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos.
- b) Lugar en que se encuentren dichos productos o, en su caso, modo de transporte utilizado.
- c) Cualquier documento relativo a dichos productos.
- d) Naturaleza de los productos.
- e) Cantidad de los productos.

9. Para la aplicación de la letra e) del apartado anterior, se considerará que los productos se tienen con fines comerciales, salvo prueba en contrario, cuando las cantidades excedan de las siguientes:

a) Labores de tabaco:

- 1º. Cigarrillos, 800 unidades.
- 2º. Cigarritos, 400 unidades.
- 3º. Cigarros, 200 unidades.
- 4º. Las restantes labores del tabaco, 1 kg.

b) Bebidas alcohólicas:

- 1º. Bebidas derivadas, 10 litros.
- 2º. Productos intermedios, 20 litros.
- 3º. Vinos y bebidas fermentadas, 90 litros.
- 4º. Cervezas, 110 litros.

10. Con respecto a los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, se considerará que se tienen con fines comerciales siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas atípicas realizadas por particulares o por cuenta de éstos. Se considerarán formas de transporte atípicas, el transporte de carburantes que no se realice dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles líquidos que no se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.

11. Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno.

Reglamento.

Artículo 13. Almacenes fiscales.

1. Los empresarios que deseen poner en funcionamiento un almacén fiscal, lo solicitarán de la oficina gestora correspondiente al lugar de instalación, adjuntando la documentación necesaria para su inscripción en el registro territorial. Acompañará al escrito una memoria de la actividad que piensa

desarrollar y una estimación razonada del mercado que espera atender. Asimismo, será condición necesaria para la autorización del almacén fiscal el que el solicitante se halle al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La autorización de funcionamiento del almacén fiscal podrá revocarse en caso de incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley y en este reglamento en relación con la instalación y el funcionamiento del mismo, así como en los casos en que sus titulares dejen de hallarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La revocación de la autorización de funcionamiento implicará, en su caso, la regularización de las existencias de los productos almacenados.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 5 del artículo 15 de la Ley, los almacenes fiscales podrán autorizarse en almacenes, depósitos de recepción e instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos, siempre que se lleve un control contable integrado de las mercancías almacenadas, que permita conocer el estatuto aduanero y fiscal de cada una de ellas.

3. La oficina gestora autorizará, en su caso, el funcionamiento del almacén fiscal, inscribiéndolo en el registro territorial y expidiendo la tarjeta de inscripción correspondiente. La oficina gestora podrá limitar la autorización a una determinada cantidad así como exigir del solicitante la previa designación de sus proveedores.

4. En el almacén fiscal se deberá llevar una contabilidad de existencias, figurando en el cargo los productos recibidos, y en la data los salidos del almacén, consignando expresamente si se trata de productos recibidos y expedidos con exención del impuesto o con aplicación de un tipo reducido. Ambos tipos de asientos se justificarán con los correspondientes documentos de acompañamiento o con los documentos que los sustituyan según lo dispuesto en este reglamento.

5. Los productos entrados en el almacén fiscal con exención del impuesto, por razón de su destino no podrán enviarse a otros destinos distintos de aquéllos que justifican la exención; igualmente, los productos entrados con aplicación de un tipo reducido, no podrán salir más que con destinos para los que resulten aplicables tales tipos. El titular del almacén debe cerciorarse de estos extremos, requiriendo para ello, en su caso, la exhibición por parte del destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos.

Excepcionalmente, cuando productos que no incorporen trazadores, marcadores o desnaturalizantes y que hayan entrado en el almacén fiscal con aplicación de una exención o un tipo reducido, no puedan ser enviados, por causas sobrevenidas, a destinos dentro del ámbito territorial interno para los que la Ley ha previsto la aplicación de dichos beneficios, el titular del almacén podrá solicitar de la oficina gestora que ésta practique la liquidación de las cuotas correspondientes a dichos productos. Una vez ingresadas por el titular del almacén dichas cuotas, éste podrá enviar los productos objeto de la regularización con cualquier destino.

6. A su salida del almacén fiscal con aplicación de una exención o de un tipo reducido, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación solo podrán ser enviados, dentro del ámbito territorial interno, a personas o establecimientos inscritos en los registros territoriales que tengan asignado un código de actividad o establecimiento (CAE) y a detallistas. No obstante, con independencia de lo anterior, podrán distribuirse desde un almacén fiscal, en las condiciones establecidas en este Reglamento, los siguientes productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos:

- a) Los destinados al avituallamiento de aeronaves y embarcaciones.
- b) Los destinados, con aplicación de un tipo reducido, a consumidores finales.
- c) Los productos sensibles definidos en el apartado 1 del artículo 116 bis de este Reglamento que se destinen a consumidores finales.

Fecha 31-05-1995**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante es titular de un almacén fiscal donde recibe alcohol respecto del cual han sido aplicados distintos supuestos de exención.

Cuestión planteada:

Posibilidad tanto de exportar el referido alcohol como de enviarlo al ámbito territorial no interno.

Contestación:

1º) El esquema regulador de la exportación de bienes objeto de IIEE contenido en la Ley 38/1992 es el siguiente:

- Cuando los bienes se exportan desde fábrica o depósito fiscal, la exportación ultima el régimen suspensivo en que los bienes se encontraban.

- Cuando se trata de bienes por los que ya se ha devengado y satisfecho el impuesto, la exportación da derecho a la devolución del impuesto pagado.

La Ley 38/1992 no regula explícitamente la situación de los bienes objeto de estos impuestos en que, habiéndose ultimado el régimen suspensivo con aplicación de una exención en razón de su destino, no se aplican a tal destino en el ámbito territorial interno sino que sobrevenidamente se exportan. No obstante, el que no exista esa regulación explícita no implica que esté prohibida la exportación de dichos productos.

Efectivamente, el artículo 15.11 de la Ley establece:

... ..

En definitiva, se trata de una presunción destinada a evitar el desvío de productos a los que se ha aplicado un beneficio fiscal a fines para los que tales beneficios no se han previsto. Por ello parece obvio que esta presunción no ha de jugar cuando se justifica y de modo concluyente mediante una declaración aduanera de exportación refrendada por la autoridad aduanera que los bienes en cuestión no se han utilizado dentro del ámbito territorial interno o comunitario en fines para los que la norma no ha previsto beneficio fiscal alguno.

En consecuencia, esta Dirección General estima que la Ley 38/1992 no prohíbe que bienes objeto de los impuestos especiales a los que se ha aplicado una exención por razón de su destino se exporten sobrevenidamente, siempre que se justifique la realidad de la exportación mediante el correspondiente Documento Único Administrativo o documentación aduanera que lo sustituya debidamente refrendados por la autoridad aduanera competente.

2º) El apartado 2 del artículo 16 de la Ley 38/1992, establece lo siguiente:

... ..

En el presente caso se ha devengado el impuesto con ocasión de la salida de los bienes de fábrica o depósito fiscal y, aún con aplicación de una exención, se encuentran ya fuera de régimen suspensivo dentro de un almacén fiscal. En consecuencia dichos bienes podrían ser enviados al ámbito territorial comunitario no interno por los procedimientos de envíos garantizados o de ventas a

distancia (cfr. art. 16.2 apdos. d) y e) de la Ley). En dichos envíos deberá observarse lo dispuesto en los artículos 11 y 12 del Reglamento Provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, salvo lo relativo a la solicitud de devolución.

En particular y a efectos de lo previsto en el apartado 11 del artículo 15 de la Ley (transcrito en el apartado anterior), el destino dado por el titular del almacén fiscal a los productos exentos que ha enviado al ámbito territorial comunitario no interno solo podrá considerarse justificado por medio de la siguiente documentación:

1º) Si el envío fue efectuado por el procedimiento de envíos garantizados, mediante el ejemplar nº 3 del documento simplificado de acompañamiento debidamente cumplimentado por el receptor incluida la referencia al tratamiento fiscal ulterior que recibirán las mercancías en el Estado miembro de destino, junto con una copia de la autorización de recepción o documento equivalente expedido en favor de este último por la autoridad fiscal del Estado miembro de destino.

2º) Si el envío fue efectuado por el procedimiento de ventas a distancia, mediante el documento que acredite que el vendedor/titular del almacén fiscal ha pagado el impuesto correspondiente en el Estado miembro de destino, bien por sí mismo bien por medio de su representante fiscal, o bien el documento expedido por las autoridades fiscales del Estado miembro de destino en el que conste la autorización en su caso dada por estas para la aplicación de una exención en relación con el producto recibido.

Véase consulta de fecha 24-06-1999 en el artículo 6.1.

Artículo 16. **Circulación intracomunitaria.**

1. Los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, adquiridos por particulares en otro Estado miembro, dentro del ámbito territorial comunitario, en el que se ha satisfecho el impuesto vigente en el mismo, para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos, no estarán sometidos al impuesto vigente en el ámbito territorial interno y su circulación y tenencia por dicho ámbito no estará sujeta a condición alguna, siempre que no se destinen a fines comerciales.

2. Con independencia de los supuestos contemplados en el apartado 1 anterior, los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en otro Estado miembro circularán dentro del ámbito territorial interno, con cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente⁽³²⁾ se establezcan, 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 depósito de recepción en el ámbito territorial interno o a un operador registrado en otro Estado miembro.
- c) En régimen suspensivo con destino a un operador no registrado.
- d) Fuera de régimen suspensivo, con destino a un receptor autorizado.
- e) Fuera de régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia.

⁽³²⁾ Véase la sección 8ª del Capítulo I del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Artículo 17. Irregularidades en la circulación intracomunitaria.

1. La determinación de las pérdidas acaecidas en el curso de la circulación intracomunitaria se efectuará con arreglo a las normas del Estado miembro de destino.

2. Cuando se compruebe por la Administración tributaria española la existencia de una irregularidad en el curso de la circulación y no sea posible determinar el lugar en que se produjo, se considerará producida dentro del ámbito territorial interno, informándose de ello a las autoridades competentes del país de salida.

3. Cuando los productos enviados desde el ámbito territorial interno, con destino a otro Estado miembro no lleguen a su destino y no sea posible determinar el lugar en que se produjo la infracción o irregularidad o esta no haya sido regularizada en otro Estado miembro, se considerará que ésta se ha producido dentro de dicho ámbito, una vez transcurridos cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos y siempre que dentro de este plazo no se presentara prueba suficiente de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad. Si tal prueba se presentara una vez ingresada la deuda tributaria correspondiente y antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento, se acordará la devolución de la deuda ingresada.

4. Si dentro del plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento, llegara a determinarse que se cometió una irregularidad o infracción dentro del ámbito territorial interno, con motivo de la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otros Estados miembros, se procederá a practicar la liquidación correspondiente con aplicación, en su caso, de las sanciones que procedan.

5. Lo dispuesto en este artículo no podrá dar lugar, en ningún caso, a supuestos de doble imposición. En dicho supuesto, se procederá a la devolución del impuesto que proceda.

Artículo 18. Normas generales de gestión.

1. Los sujetos pasivos 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.

2. El Ministro de Economía y Hacienda procederá a la actualización formal de las referencias efectuadas a los códigos NC en el texto de esta Ley, si se produjeran variaciones en la estructura de la nomenclatura combinada.⁽³³⁾

3. Cuando se almacenen conjuntamente productos fungibles objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hayan satisfecho los impuestos correspondientes con aplicación de tipos impositivos diferentes, se considerará, salvo prueba en contrario, que los primeros productos entrados en el establecimiento son los primeros que salen del mismo.

⁽³³⁾ Véase la O.M. de 22 de febrero de 1993 (BOE de 8 de marzo) y la O.M. de 19 de diciembre de 1995 (BOE de 29 de diciembre).

4. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.⁽³⁴⁾

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

6. Cuando los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sean vendidos en pública subasta, la adjudicación solo podrá efectuarse en favor de las personas con aptitud legal para comerciar con ellos, de acuerdo con las condiciones que reglamentariamente⁽³⁵⁾ se establezcan.

7. Reglamentariamente se establecerán:

a) La forma y cuantías en que los sujetos pasivos deberán prestar garantías⁽³⁶⁾.

Fecha 28-11-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Garantía que debe prestar el titular de un establecimiento.

Cuestión planteada:

Medios de garantía admisibles.

Contestación:

1º. El artículo 43, apartado 10 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece:

"10. Cuando, según lo establecido en este Reglamento, debe prestarse garantía, esta podrá constituirse, a satisfacción y disposición del Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente por razón del lugar donde radique el establecimiento, por alguno o algunos de los medios admitidos por el Reglamento General de Recaudación para los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento del pago."

2º. Por su parte el artículo 52 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre y modificado por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, dispone lo siguiente:

"1. Como regla general, el solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, acompañando con la solicitud el correspondiente compromiso expreso e irrevocable de la entidad de formalizar el aval necesario si se concede el aplazamiento solicitado."

2. Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval, o que con ello se compromete seriamente la viabilidad de una empresa, el órgano competente podrá admitir

⁽³⁴⁾ Véanse el artículo 44 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio y Orden Ministerial de 8 de abril de 1997.

⁽³⁵⁾ Véase el artículo 45 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽³⁶⁾ Véase el artículo 43 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

alguna de las siguientes garantías:

- a) Hipoteca inmobiliaria*
- b) Hipoteca mobiliaria*
- c) Prenda con o sin desplazamiento*
- d) Fianza personal y solidaria*
- e) Cualquier otra que se estime suficiente*

Si la justificación del solicitante para la aportación de garantía distinta de aval no se estimase suficiente, el órgano encargado de la tramitación lo pondrá en su conocimiento, concediéndole un plazo de diez días para el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1, con advertencia de que, si así no lo hiciese, se propondrá la desestimación de la solicitud.

..."

3º. En consecuencia, de los preceptos transcritos debe entenderse que la garantía que deba prestarse según lo establecido en el Reglamento de los Impuestos Especiales, se constituirá en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad recíproca en los términos previstos en el precepto transcrito sin perjuicio de que, si se dan las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 52 transcrito del Reglamento General de Recaudación, la garantía pueda constituirse por un medio de los previstos en el apartado 2 del transcrito artículo 52 del Reglamento General de Recaudación a satisfacción y disposición del Delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por razón del lugar donde radique el establecimiento.

b) La forma en que se realizará el control, incluida la intervención permanente, de los establecimientos en que se fabriquen, transformen, reciban, almacenen, comercialicen y expidan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación⁽³⁷⁾.

Fecha 14-02-1997

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante desea introducir en el mercado un nuevo tipo de grill-barbacoa que funciona con recargas de gas (mezcla de propano y butano). A efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos, este gas es gas licuado de petróleo (GLP)

Cuestión planteada:

Tipo de establecimiento desde el que se puede comercializar al por mayor GLP que se reciba en el mismo con aplicación de un tipo reducido.

Contestación:

Las prescripciones que, desde un punto de vista fiscal, se deben cumplir por quienes fabriquen, importen o en general, comercien con bienes objeto de impuestos especiales -como es el gas licuado de petróleo (GLP)- están contenidas en la Ley 38/1992 (Boletín Oficial del Estado de 19 de diciembre), en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Boletín Oficial del Estado de 28 de julio), y en otras normas administrativas de rango inferior que las desarrollan.

Entre estas prescripciones, se concreta que solo podrán recibir GLP con aplicación del

⁽³⁷⁾ Véase la sección 10 del Capítulo I del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.8 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados (artículo 108 del Reglamento, en relación con el artículo 106).

Consecuentemente, la comercialización al por mayor de GLP, por el que ya se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo reducido, solo es posible desde un almacén fiscal, cuya puesta en funcionamiento pasa por el cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 13 del Reglamento.

c) Los requisitos exigibles en la circulación de estos productos y, en particular, las condiciones de utilización del documento de acompañamiento en la circulación intracomunitaria. Asimismo, se podrá establecer la obligación de utilizar determinadas marcas fiscales o de reconocimiento con fines fiscales⁽³⁸⁾.

Fecha 23-05-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Las lias de vino obtenidas por separación de bajos tras una fermentación, por clarificación de vino mediante coadyuvantes enológicos ó bien del remanente final tras una filtración son enviadas a una alcoholera.

Cuestión planteada:

Documentos de circulación necesarios.

Contestación:

1º.- El artículo 68, número 1 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio establece lo siguiente:

"1. Tendrán la consideración de albaranes de circulación, a efectos de este Reglamento, además de los establecidos con carácter general, los documentos a que se refiere el párrafo b) del apartado 2 del artículo 3 del Reglamento (CEE) 2238/93, de la Comisión, de 26 de julio, relativo a los documentos que acompañan el transporte de productos vitivinícolas y a los registros que se deben llevar en el sector vitivinícola."

2º.- Por otra parte el subproducto obtenido denominado lias de vino y clasificado en el código de la Nomenclatura Combinada NC 23070019 es un producto no incluido en el ámbito objetivo del impuesto y, como tal producto, su circulación se regirá por las disposiciones establecidas en el Reglamento (CEE) 2238/93 de la Comisión de 26 de julio de 1993, relativo a los documentos que acompañan al transporte de productos vitivinícolas y a los registros que se deben llevar en el sector vitivinícola. En particular el artículo 4, apartado 1, letra e) del citado Reglamento establece:

"No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3, no se requerirá ningún documento para acompañar:

e) el transporte de orujo de uva y de lia de vino:

- con destino a una destilería, cuando dicho transporte vaya acompañado del albarán exigido por las autoridades competentes del Estado miembro donde se inicie el transporte,

o

⁽³⁸⁾ Véanse los artículos 14, 16 y sección 8 del Capítulo I del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

- efectuado para retirar dicho producto de la vinificación en aplicación del apartado 4 del artículo 35 del Reglamento (CEE) nº 822/87."

Fecha 07-07-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Un operador registrado, en cuya condición recibe bebidas derivadas en régimen suspensivo, es titular de varios depósitos de recepción. Dicho operador tiene prestada una garantía global ante una determinada oficina gestora, que responde de las deudas tributarias que serían exigibles en relación con las actividades que desarrolla en todos sus depósitos de recepción. El operador retira precintas de bebidas derivadas de la oficina gestora donde tiene prestada la garantía, con cargo a la misma y desearía poder colocar dichas precintas en cualquiera de los depósitos de recepción comprendidos en la garantía global.

Cuestión planteada:

¿Puede el operador registrado retirar precintas en la oficina gestora donde tiene prestada garantía global para que sean colocadas en sus depósitos de recepción situados en el ámbito de otras oficinas gestoras?

Contestación:

1. El apartado 10 del artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece:

"10. En los supuestos de recepción de bebidas derivadas o cigarrillos procedentes del ámbito territorial comunitario no interno se aplicarán las reglas siguientes:

"a) Recepción en régimen suspensivo o por el procedimiento de envíos garantizados: será de aplicación lo establecido en la letra b) del apartado 9 anterior, entregándose las precintas por la oficina gestora en la que, en principio y sin perjuicio de lo previsto en el apartado 12 siguiente, hayan de presentarse los ejemplares de los documentos de acompañamiento con ocasión de la recepción.

b) Recepción por el procedimiento de ventas a distancia: las precintas deberán ser colocadas en origen entregándose aquéllas al representante fiscal por la oficina gestora donde éste figure inscrito y con cargo a la garantía que tiene prestada."

2. En relación con lo anterior, los apartados 9 y 12 de dicho artículo establecen:

"9. En la importación de bebidas derivadas y cigarrillos, la colocación de las precintas se efectuará, a elección del importador, en la forma y bajo las condiciones siguientes:

... ..

b) Cuando las bebidas derivadas o cigarrillos sean importados, por un depositario autorizado, para su introducción en una fábrica o depósito fiscal, las precintas podrán ser colocadas en destino o en origen. En ambos casos, le serán proporcionadas al interesado por la oficina gestora que corresponda al domicilio de la fábrica o depósito fiscal, con las condiciones generales previstas en los apartados 6 y 7 de este artículo.

... ..

12. Cuando, en los casos previstos en los apartados 9 y 10 anteriores, la importación o recepción de las bebidas derivadas o cigarrillos se produzca en la demarcación de una oficina gestora distinta de la que efectuó la entrega de las precintas para su colocación en origen, aquélla comunicará a ésta tal circunstancia a los efectos correspondientes, en el supuesto de recepción de productos desde otro Estado miembro de la Unión Europea."

El apartado 6 de este mismo artículo establece:

"6. Los fabricantes y titulares de depósitos fiscales formularán los oportunos pedidos de precintas y, en su caso, sellos en escrito sujeto al modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, a la oficina gestora en que se halle registrado el establecimiento donde van a colocarse. Dicha oficina, si procede, autorizará la entrega de las precintas pedidas, lo que se realizará bajo recibo, anotando su cantidad y numeración.

No obstante, en los casos en que una misma persona sea titular de varios establecimientos y preste la garantía global a que se refiere el apartado 2 del artículo 45 de este reglamento, las precintas retiradas de la oficina gestora ante la que se constituye la garantía global podrán ser colocadas en cualquiera de las fábricas o depósitos fiscales que comprende dicha garantía global."

3. Del juego de remisiones que se produce entre los preceptos citados puede concluirse que los procedimientos para la retirada y colocación de precintas en bebidas derivadas recibidas en régimen suspensivo por un operador registrado en su depósito de recepción, son los mismos que cuando dichas bebidas se importan para ser introducidas en una fábrica o depósito fiscal con aplicación de las reglas previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales. En consecuencia, esta Dirección General estima que el consultante puede acogerse a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 6 del artículo 26, pudiendo retirar de la oficina gestora ante la que constituye la garantía global las precintas destinadas a su colocación en cualquiera de los depósitos de recepción de que el consultante es titular.

d) Los porcentajes admisibles de pérdidas, en régimen suspensivo, en los procesos de fabricación y transformación, así como durante el almacenamiento y el transporte⁽³⁹⁾.

Véase consulta de fecha 22-03-1994 en artículo 15.1

Fecha 17-11-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa que se dedica a la comercialización y distribución de carburantes y combustibles solicita conocer el alcance de la expresión "tolerancias oficiales" donde el Reglamento establece que para la determinación de las pérdidas se tendrán en cuenta las tolerancias oficiales atribuidas a los equipos de medición homologados que se hayan utilizado.

Cuestión planteada:

Alcance de la expresión "tolerancias oficiales" en relación con sistemas estáticos de medición de volúmenes de productos petrolíferos.

Contestación:

1.- El artículo 1, número 25, párrafo segundo del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que *"para la determinación de las pérdidas se tendrán en cuenta las tolerancias oficiales que, en su caso, estén atribuidas a los equipos de medición homologados que se hayan utilizado."*

2.- El Centro Español de Metrología, organismo oficial dependiente del Ministerio de Fomento, ha emitido el 31 de marzo de 1997 un informe sobre los errores de medida para los sistemas estáticos de medición de volúmenes de productos petrolíferos en el que se llega a la conclusión de que "diferencias iguales o menores de 0,7% en el valor de las medidas de volumen, en los tanques verticales, pueden ser debidas a la tolerancia propia del sistema de

⁽³⁹⁾ Véanse los artículos 52, 61, 67, 72, 90, 116 y 127 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

medición".

3.- En relación con lo anterior, esta Dirección General opina que las diferencias iguales o menores al 0,7% debidas a la tolerancia propia de los sistemas estáticos de medición de volúmenes de productos petrolíferos a que se refiere el citado informe, pueden considerarse comprendidas en la expresión "tolerancias oficiales atribuidas a los equipos de medición homologados" a que alude el párrafo segundo del artículo 1.25 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

Artículo 19. **Infracciones y sanciones.**

1. El régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales de fabricación se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos se establecen en la presente Ley y en las contenidas en los siguientes apartados.

2. En todo caso, constituyen infracciones tributarias graves:

a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta Ley y su reglamento.

b) La circulación y tenencia con fines comerciales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación cuando no se acredite, en la forma que reglamentariamente se establezca, haberse satisfecho el impuesto en España, que se hallan en régimen suspensivo o circulando al amparo de uno de los procedimientos previstos en el apartado 2 del artículo 16⁽⁴⁰⁾.

3. Las infracciones tipificadas en el apartado anterior se sancionarán con multa del tanto al triple de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha del descubrimiento de la infracción.

4. Para la graduación de las sanciones a imponer por infracciones tributarias graves, se considerará el hecho de haberse cometido la infracción mediante el quebrantamiento de las normas de control.

5. La comisión de infracciones tributarias graves se sancionará, además, con el cierre temporal, por un periodo máximo de un año, o definitivo de los establecimientos de los que sean titulares los infractores, así como con el precinto e incautación del aparato de venta automática, si se realiza por este procedimiento. Estas sanciones serán impuestas por el Ministerio de Economía y Hacienda o el Gobierno, respectivamente. Se entenderá que son personas responsables solidarias, de las infracciones cometidas a través de aparatos de venta automática, tanto el titular del aparato como el del establecimiento donde se encuentra ubicado.

6. La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sin ir acompañados por los documentos que reglamentariamente se establezcan, cuando no constituya infracción tributaria grave, se sancionará, en concepto de infracción tributaria simple, con multa equivalente al 10 por 100 de la cuota que correspondería a los productos

⁽⁴⁰⁾ Véase el artículo 39 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

en circulación, con un mínimo de 100.000 pesetas.

7. La tenencia, con fines comerciales, de labores de tabaco objeto del impuesto especial de fabricación, que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuando tal requisito sea exigible reglamentariamente, se sancionará con multa de 100.000 a 2.000.000 de pesetas.

Capítulo II

Disposiciones comunes a todos los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas

Artículo 20. Conceptos y definiciones.

A efectos de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, se considerará:

1. "Alcohol". El alcohol etílico o etanol clasificado en los códigos NC 2207 ó 2208.

2. "Alcohol totalmente desnaturalizado". El alcohol que contenga, como mínimo en la proporción que se determine, las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda que alteren, en forma claramente perceptible, sus caracteres organolépticos de olor, color y sabor, haciéndolo impropio para el consumo humano por ingestión⁽⁴¹⁾.

3. "Alcohol parcialmente desnaturalizado". El alcohol que contenga, como mínimo en la proporción que se determine, las sustancias desnaturalizantes aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda que lo hagan impropio para el consumo humano por ingestión y cuya utilización en un proceso industrial determinado haya sido previamente autorizada, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente⁽⁴²⁾.

|| Véase consulta de fecha 13-07-1994 en el artículo 42.2

4. "Bebida analcohólica". Aquella cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no sea superior a 1,2% vol.

5. "Cosechero". La persona física que ejerza, en nombre propio, la actividad de elaborador de vino y sea propietario de las uvas a partir de cuyos orujos se obtiene un

⁽⁴¹⁾ Véanse los artículos 73 y 74 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. Véase asimismo la norma novena de la Orden Ministerial de 12 de julio de 1993.

Véase el artículo 5 del Reglamento (CEE) nº 3649/92, de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992.

Véase el Reglamento (CEE) nº 3199/93, de la Comisión, de 22 de noviembre de 1993.

⁽⁴²⁾ Véanse los artículos 73 y 75 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. Véase asimismo la norma novena de la Orden Ministerial de 12 de julio de 1993.

alcohol o bebida derivada.⁽⁴³⁾

6. "Destilador artesanal". El fabricante de bebidas derivadas por destilación directa intermitente, mediante alambiques u otros aparatos de destilación similares, que obtenga una producción anual que no exceda de 10 hectolitros de alcohol puro.⁽⁴³⁾

7. "Extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza". La materia seca natural procedente de la molturación de la malta y de otros productos autorizados, molturados o no, que dan lugar por digestión enzimática al concentrado azucarado existente en un mosto del que se obtendría, mediante fermentación alcohólica, la cerveza.

8. "Grado alcohólico volumétrico adquirido". El número de volúmenes de alcohol puro, a la temperatura de 20° C, contenido en 100 volúmenes del producto considerado a dicha temperatura.

9. "Grado Plato". La cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20° C.

Artículo 21. Exenciones.

Estarán exentas, además de las operaciones citadas en el artículo 9, las siguientes, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

1. La fabricación e importación de alcohol y de bebidas alcohólicas que se destinen a la producción de vinagre⁽⁴⁴⁾. Se entiende por vinagre, el producto clasificado en el código NC 2209.

2. Las siguientes importaciones de bebidas alcohólicas:

a) Las conducidas personalmente por los viajeros mayores de 17 años procedente de países terceros, siempre que no superen los límites cuantitativos siguientes:

1º. Un litro de alcohol o bebidas derivadas; o

2º. Dos litros de productos intermedios o vinos y bebidas fermentadas espumosos, y

3º. Dos litros de vinos y bebidas fermentadas tranquilos.

b) Los pequeños envíos expedidos, con carácter ocasional, desde un país tercero, por un particular con destino a otro particular, sin que medie pago de ninguna clase y dentro de los siguientes límites cuantitativos:

1º. Una botella con un contenido máximo de un litro de alcohol o bebidas derivadas;
o

2º. Una botella con un contenido máximo de un litro de productos intermedios o

⁽⁴³⁾ Véase Sección 8ª del Capítulo VI del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁴⁴⁾ Véase el artículo 53 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

vinos o bebidas fermentadas espumosos, y

3º. Dos litros de vinos y bebidas fermentadas tranquilos.

Artículo 22. **Devoluciones.**

Se reconocerá el derecho a la devolución del impuesto, en las condiciones que reglamentariamente⁽⁴⁵⁾ se establezcan, además de en los supuestos determinados en el artículo 10, en los siguientes:

a) Cuando el alcohol o las bebidas alcohólicas se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas.

Fecha 21-05-1993

Descripción sucinta de los hechos:

La fabricación de "extractos y concentrados alcohólicos" tiene un régimen fiscal en principio diferente de la de "aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas". Sin embargo es habitual que ambos productos se elaboren conjuntamente por las mismas fábricas en instalaciones comunes.

Asimismo, existen empresas que comercializan en España aromatizantes que adquieren en otros Estados miembros de la CEE.

Cuestión planteada:

¿Puede estar sometida la fabricación de extractos y aromas a un régimen fiscal común en el ámbito de la imposición sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas?

¿Cuales son las formalidades para recibir, por parte de empresas comercializadoras, "aromatizantes para elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas" fabricados en otros Estados miembros?.

Contestación:

1. Al menos en términos conceptuales es posible distinguir entre un "extracto y concentrado alcohólico" y un "aromatizante de productos alimenticios y bebidas analcohólicas".

2. En estos términos, un extracto o concentrado alcohólico es lo que el Código NC 22081000 denomina una "preparación alcohólica compuesta del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas". Estos extractos se caracterizan por contener todas las sustancias aromatizantes y odoríferas que caracterizan una bebida determinada, de modo que ésta se obtiene por mera dilución en agua, vino o alcohol del extracto. En ese sentido el "extracto o concentrado alcohólico" es una auténtica "bebida derivada extractada" lo que justifica su inclusión en tal código NC de lo que, a su vez, deriva su inclusión en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Por todo ello la fabricación de "extractos y concentrados alcohólicos" está sometida al mismo régimen que la fabricación del alcohol y las bebidas derivadas con las especialidades que se contemplan en el artículo 59 del Reglamento Provisional. Ello implica, en particular, por un lado, la consideración de "fabricas", en los términos del artículo 4.9 de la Ley, para los locales donde estos extractos se obtengan y, por otro lado, la recepción en régimen suspensivo del

⁽⁴⁵⁾ Véanse los artículos 54, 55 y 88 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

alcohol y bebidas alcohólicas utilizados en la preparación de los extractos.

3. Frente a lo anterior, los "aromatizantes de productos alimenticios y bebidas analcohólicas" se caracterizan por constituir materias básicas para la fabricación de aquéllos, pero sin contener la totalidad de elementos característicos del producto o bebida. Se trataría no tanto de "productos extractados" como de meros ingredientes. Así considerados, estos aromatizantes se clasificarían, básicamente, en el Código NC 33021000.

En relación con esto el artículo 22 a) de la Ley reconoce el derecho a la devolución del impuesto satisfecho respecto del alcohol o las bebidas alcohólicas que se utilicen en la preparación de "aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas".

4. Parece pues clara, en un plano teórico, la distinción entre las actividades de fabricación de "extractos" y de "aromas" y de los regímenes fiscales que afectan a una u otra. El problema reside, de una parte, en que ambas clases de productos son obtenidos conjuntamente en las mismas fábricas y que, por otra parte, la distinción de hecho entre unos y otros no es tan clara en algunas ocasiones. Todo ello lleva en la práctica a que, comercial e industrialmente, la fabricación de "extractos" y "aromas" tenga una consideración conjunta como actividad única.

5. En este contexto no sería posible establecer, dentro de una misma fábrica, una artificiosa distinción entre el alcohol que se destine a fabricar "extractos" (recibido en régimen suspensivo) y el que se destine a fabricar "aromas" (recibido con el impuesto devengado) y ello, entre otras razones, por que la Ley no permite la introducción de una fábrica o depósito fiscal de bienes objeto de impuestos especiales por los que ya se haya devengado el impuesto (artículo 15.5).

6. Una primera conclusión, consiguientemente, es que el régimen de tenencia y fabricación de "extractos" y "aromas" en una misma fábrica debe ser único, extendiendo a ambas actividades el régimen que resulte ser más relevante, desde el punto de vista fiscal. Es obvio que el régimen más relevante de los considerados es aquél que trae consigo que el establecimiento en cuestión tenga la consideración de fábrica de un producto objeto de los impuestos especiales de fabricación, en régimen suspensivo.

Por tanto siempre que en un establecimiento se fabriquen "extractos" tal establecimiento se someterá al régimen de una "fábrica de extractos" aunque se fabriquen también "aromas". Ello trae consigo, entre otras consecuencias, que la recepción, manipulación y almacenamiento de todo el alcohol y bebidas alcohólicas que se reciban en la fábrica como primera materia, se efectuará en régimen suspensivo así como la fabricación y almacenamiento de los propios extractos o aromas.

7. Habida cuenta de lo anterior lo que realmente resulta relevante, desde el punto de vista fiscal, es el destino que tanto "extractos" como "aromas" reciban a su salida de esta fábrica única, pudiéndose producir las siguientes situaciones:

- Cuando los "extractos" (e incluso los "aromas" que contengan alcohol) salgan de la fábrica de extractos con destino a la fabricación de bebidas alcohólicas o de otros "extractos", tal salida se efectuará en régimen suspensivo.

- Cuando los extractos y aromas salgan de la fábrica con otros destinos se producirá el devengo del impuesto, sin perjuicio de la aplicación de las exenciones que en su caso pudieran resultar procedentes. Para los aromas que se hayan destinado a la fabricación de productos alimenticios y bebidas analcohólicas procederá la devolución de las cuotas satisfechas. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 del Reglamento Provisional es el propio fabricante de extractos, en tanto que "titular de la explotación donde se vayan a utilizar el alcohol o las bebidas alcohólicas en el proceso de obtención de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas", quien está legitimado para solicitar la devolución. Por ello y para este caso concurrirá en el fabricante de extractos la doble condición de sujeto pasivo del impuesto por las cuotas devengadas y de beneficiario de la devolución de las mismas.

8. Por otra parte, de la interpretación conjunta de los artículos 15, 36 y 44 de la Ley en relación con las disposiciones de las Directivas 92/12/CEE y 92/83/CEE, esta Dirección General

entiende que cuando se trate de productos distintos del alcohol y de las bebidas alcohólicas que, como los aromatizantes de productos alimenticios y bebidas analcohólicas, contienen un alcohol que ya se ha destinado, de forma económicamente irreversible, a la finalidad que determina la aplicación del beneficio fiscal (exención o devolución), la tenencia y circulación de tales productos no está sometida a ningún requisito formal especial en relación con el impuesto.

Véase consulta de fecha 26-01-1995 en el artículo 44.3

Fecha 10-09-1996

Descripción sucinta de los hechos:

Se utiliza alcohol en la preparación de aromatizantes para la elaboración de determinados productos alimenticios destinados a la alimentación animal.

Cuestión planteada:

Reconocimiento del derecho a la devolución del impuesto, establecido en el artículo 22 a) de la Ley.

Contestación:

El artículo 22 a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que se reconocerá el derecho a la devolución del impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan,

Como ni el artículo 22 a) de la Ley ni el artículo 54 del Reglamento (aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio) que determina las condiciones establecidas para el ejercicio del derecho a la devolución del impuesto, hacen distinción entre los productos alimenticios a cuya preparación puedan destinarse aromatizantes, el derecho a la devolución del impuesto establecido en el artículo 22 a) de la Ley es igualmente aplicable en relación con aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios destinados a la alimentación animal.

Véase consulta de fecha 19-09-1997 en el artículo 18.7.b)

Fecha 01-12-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Un fabricante de aromas y extractos para la alimentación distribuye sus productos a través de distribuidores y centrales de compra

Cuestión planteada:

Derecho a la devolución

Contestación:

1º. El artículo 22 apartado a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º. El artículo 88.4 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, dispone en su apartado 4:

"4. El alcohol o bebidas alcohólicas recibidas en régimen suspensivo para la elaboración de los extractos y concentrados alcohólicos así como estos últimos podrán ser utilizados para la obtención, dentro de la fábrica de extractos, de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas. En el momento de la salida de fábrica de dichos aromatizantes se operará respecto de las cuotas devengadas, por

compensación automática en el correspondiente asiento de data, el derecho a la devolución previsto en el apartado a) del artículo 22 de la Ley."

En consecuencia, a la vista de los preceptos anteriores resulta que el supuesto de devolución establecido en el artículo 22 letra a) de la Ley 38/1992 y regulado en el artículo 88 apartado 4 del Reglamento de los Impuestos Especiales se genera exclusivamente cuando el destino de los aromatizantes es la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas. Por tanto los fabricantes de extractos y concentrados alcohólicos, en tanto que beneficiarios, en principio, de la devolución, deberán acreditar que los aromatizantes por ellos fabricados y respecto de los cuales se ha aplicado la devolución se han destinado a la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas. Cuando estos aromatizantes sean comercializados a través de intermediarios, de modo que el fabricante de los mismos no los envíe directamente al elaborador de productos alimenticios o bebidas analcohólicas, será necesario que el intermediario proporcione al fabricante de los aromatizantes la documentación necesaria para acreditar que el destino final de éstos ha sido la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de las facultades de los servicios de inspección para verificar directamente ante el intermediario el destino dado por este a los referidos aromatizantes.

b) Cuando el alcohol o las bebidas alcohólicas se utilicen directamente, o como componentes de productos semielaborados, para la producción de alimentos rellenos u otros, siempre que el contenido de alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 kg. de producto, en el caso de los bombones, y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg. de producto en el caso de otro tipo de productos.

c)⁽⁴⁶⁾ La devolución a fábrica o depósito fiscal, así como la destrucción bajo control de la Administración tributaria de bebidas alcohólicas que hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano.

Artículo 23. Disposiciones particulares en relación con Canarias.⁽⁴⁷⁾ ⁽⁴⁸⁾

1. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 5, estará sujeta a los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la introducción en las islas Canarias de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de dichos impuestos, procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea.

2. En el supuesto contemplado en el apartado anterior, los impuestos se devengarán en el momento de la entrada en el archipiélago canario. No obstante, cuando los productos introducidos se destinen directamente a una fábrica o depósito fiscal, la introducción se efectuará en régimen suspensivo.

3. En el supuesto contemplado en el apartado 1 de este artículo, serán sujetos pasivos de los impuestos en el mismo citados las personas que introduzcan los productos objeto de dichos impuestos.

⁽⁴⁶⁾ Supuesto de devolución introducido por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre).

⁽⁴⁷⁾ Véase el artículo 57 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁴⁸⁾ Véase la Disposición Adicional decimotercera de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico fiscal de Canarias (BOE de 8 de junio).

4. El Impuesto sobre la Cerveza será exigible en Canarias a los tipos establecidos en el artículo 26 de esta Ley.

5. El Impuesto sobre Productos Intermedios será exigible en Canarias a los siguientes tipos impositivos:⁽⁴⁹⁾

a) Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 3.582 pesetas por hectolitro.

b) Los demás productos intermedios: 5.969 pesetas por hectolitro.

6. El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se exigirá en Canarias al tipo de 89.204 pesetas por hectolitro de alcohol puro, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de esta Ley.

7. Los tipos a que se refieren los tres apartados anteriores se aplicarán igualmente a la cerveza, los productos intermedios y al alcohol y bebidas derivadas, respectivamente, que se envíen, fuera del régimen suspensivo, directamente desde fábricas o depósitos fiscales situados en la península e islas Baleares, con destino a Canarias.

8. Cuando se introduzcan en la península e islas Baleares productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas por los que se hubiesen devengado tales impuestos en Canarias, se liquidarán e ingresarán por dichos conceptos las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existentes entre dichos territorios en el momento de la introducción.

9. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 9, 21 y 42, estarán exentas de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en las condiciones que reglamentariamente⁽⁵⁰⁾ se establezcan, las operaciones siguientes:

a) Las relacionadas en los artículos 9, 21 y 42, cuando sean realizadas con productos introducidos en las islas Canarias procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea.

b) La expedición, desde Canarias a otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, de productos objeto de dichos impuestos que se encuentren en el archipiélago en régimen suspensivo, el cual se considerará así ultimado.

10. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 10 y 43, tendrán derecho a la devolución, parcial o total, de las cuotas previamente satisfechas, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

a) Los expedidores, desde la península e islas Baleares, de productos objeto de los

⁽⁴⁹⁾ Apartado modificado por la Ley 12/1996, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1997 (BOE de 31 de diciembre).

Tipos introducidos por la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

⁽⁵⁰⁾ Véase el artículo 57 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Impuestos sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con destino a Canarias, por el importe de las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existente entre dichos territorios en el momento del envío.

b) Los expedidores, desde Canarias, de productos objeto de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con destino a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, por el importe total de las cuotas satisfechas correspondientes a los productos enviados.

11. Constituirá infracción tributaria grave:

a) La introducción en Canarias de los productos a que se refiere el apartado 1 de este artículo, con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta Ley y en su reglamento. La infracción se sancionará con multa del tanto al triple de las cuotas que corresponderían a las cantidades de productos introducidos, calculadas aplicando los tipos a que se refieren los apartados 4, 5 y 6 de este artículo que estén vigentes en la fecha del descubrimiento de la infracción.

b) La introducción en la península e islas Baleares de los productos a que se refiere el apartado 8 de este artículo con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta Ley y en su reglamento. La infracción se sancionará con multa del tanto al triple de las cuotas que corresponderían a las cantidades de productos introducidos, calculadas aplicando la diferencia de tipos impositivos existente entre dichos territorios en el momento del envío.

12. No serán de aplicación, por lo que se refiere a las islas Canarias, las siguientes disposiciones de esta Ley:

a) Los apartados 6, 14, 15, 19, 22 y 24 del artículo 4.

b) los apartados 5, 6, 8 y 9 del artículo 7.

c) Las letras c), d) y e) del apartado 1, el apartado 2 y el apartado 5 del artículo 8.

d) Los apartados c), d) y e) del apartado 1 del artículo 10.

e) El apartado 2 del artículo 13.

f) El apartado 2 del artículo 16.

g) El artículo 17, y

h) El apartado 3 del artículo 8 y el apartado 7 del artículo 15, por lo que respecta exclusivamente, en ambos casos, a la circulación intracomunitaria.

Capítulo III

Impuesto sobre la Cerveza.

Artículo 24. **Ambito objetivo.**

1. El ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza está integrado por la cerveza y por los productos constituidos por mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas, clasificados en el código NC 2206, siempre que, en ambos casos, su grado alcohólico volumétrico adquirido sea superior a 0,5 % vol.

2. A efectos de la presente Ley se entenderá por cerveza todo producto clasificado en el código NC 2203.

Artículo 25. **Base imponible.**

La base estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20° C.

Artículo 26. **Tipos impositivos.**⁽⁵¹⁾

1. El impuesto se exigirá, con respecto a los productos comprendidos dentro de su ámbito objetivo, conforme a los siguientes epígrafes:

Epígrafe 1 a) Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior a 1,2 por 100 vol.: 0 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 1 b) Productos con un grado alcohólico adquirido superior a 1,2 por 100 vol. y no superior a 2,8 por 100 vol.: 386 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 2. Productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 2,8 por 100 vol. y con un grado Plato inferior a 11: 888 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 3. Productos con un grado Plato no inferior a 11 y no superior a 15: 1.395 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 4. Productos con un grado Plato superior a 15 y no superior a 19: 1.902 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 5. Productos con un grado Plato superior a 19: 128 pesetas por hectolitro y por grado Plato.

2. A efectos de lo establecido en el apartado anterior, en la determinación del grado

⁽⁵¹⁾ Tipos introducidos por la Ley 12/1996, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1997 (BOE de 31 de diciembre).

Plato se admitirá una tolerancia de hasta 0,2 grados.

Capítulo IV

Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas

Artículo 27. **Ambito objetivo.**

1. El ámbito objetivo del impuesto está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

Véase consulta de fecha 23-05-1997 en el artículo 18.7.c)

Fecha 20-01-1998

Descripción sucinta de los hechos

Los subproductos obtenidos en el proceso de elaboración tras una clarificación o filtración de vino son enviados a una alcoholera.

Cuestión planteada:

Tratamiento fiscal a efectos de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas de los subproductos obtenidos.

Contestación:

1º. El subproducto obtenido tras una clarificación o filtración de vino con contenido alcohólico residual, denominado "lias de vino" y clasificado en el Código de la Nomenclatura Combinada NC 23070019 es un producto no incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas ni en el de los demás impuestos especiales de fabricación y su circulación se regirá por las disposiciones establecidas en el Reglamento (CEE) 2238/93 de la Comisión de 26 de julio de 1993, relativo a los documentos que acompañan al transporte de productos vitivinícolas y a los requisitos que se deben llevar en el sector vitivinícola.

A estos efectos, el artículo 4, apartado 1, letra e) del citado Reglamento (CEE) establece:

"No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3, no se requerirá ningún documento para acompañar:

e) el transporte de orujo de uva y de lia de vino:

- con destino a una destilería, cuando dicho transporte vaya acompañando del albarán exigido por las autoridades competentes del Estado miembro donde se inicie el transporte.

..."

2º. De acuerdo con lo establecido en el apartado 25 del artículo 1 del Reglamento de Impuestos Especiales y mientras dichos subproductos existan realmente -como así parece pues se pretenden enviar a una fábrica de alcohol-, la riqueza alcohólica contenida en dichos subproductos de vinificación no constituye "pérdida" en el sentido de dicho precepto.

3º. El artículo 56.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece:

"2 No obstante lo anterior, el centro gestor podrá autorizar que en un mismo local se fabriquen los distintos productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, con excepción del alcohol, siempre que se cumplan las siguientes requisitos:

a) El interesado deberá presentar ante el centro gestor, para su aprobación por éste, un proyecto de contabilidad integrada de los movimientos y existencias de todos los productos que se obtengan en el establecimiento, que permita conocer la distinta situación fiscal de cada producto. Este sistema de contabilidad comprenderá, en su caso, el movimiento y las existencias de los productos que, al amparo de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 45 de este Reglamento, se reciban para su comercialización sin transformación, con la debida separación respecto de los fabricados en el establecimiento.

b) Junto con el proyecto a que se refiere la letra anterior, el interesado presentará un proyecto de la distribución, dentro del establecimiento, de las instalaciones productoras y de almacenamiento de cada uno de los productos gravados, que permita la realización de los correspondientes recuentos de existencias y su confrontación con la contabilidad integrada."

En consecuencia, a la vista del precepto anterior se constata que el Reglamento no impide que el centro gestor pueda, en el contexto de una autorización para elaboración conjunta de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en un mismo local, autorizar también el almacenamiento, en una misma dependencia, de los subproductos procedentes de las diversas elaboraciones en los términos previstos en el transcrito artículo.

4º. Conforme a lo expuesto en el punto 1º anterior no son aplicables a los referidos subproductos las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido previstas específicamente para los bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación.

2. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de vinos tranquilos, todos los productos clasificados en los códigos NC 2204 y 2205, con excepción de los vinos espumosos, que tengan:

a) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol. e inferior o igual al 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación, o

b) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 15 % vol. e igual o inferior al 18 % vol., siempre que se hayan obtenido sin ningún aumento artificial de su graduación y que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.

Fecha 28-02-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Elaboración de sangría a base de un vino de 12,5 por 100 vol., agua, azúcar y extractos y zumo de frutas, el grado alcohólico volumétrico adquirido del producto está comprendido entre 7 por 100 vol. y 9 por 100 vol.

Cuestión planteada:

Código de epígrafe, de los previstos en el modelo 504 "Solicitud de autorización de recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del resto de la CEE", en el que se incluye la sangría.

Contestación:

1º - El artículo 27 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, establece lo siguiente:

".....

2- A efectos de esta Ley tendrán la consideración de vinos tranquilos, todos los productos clasificados en los códigos NC 2204 y 2205, con excepción de los vinos espumosos, que tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2% vol. e inferior o igual al 15% vol. siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación o

..."

2º - La bebida llamada sangría, elaborada a base de vino aromatizado con limón o naranja con un grado alcohólico adquirido igual o superior a 7% vol., está clasificada en el código NC 2205 de la nomenclatura Arancelaria y Estadística y del Arancel Aduanero Común aprobado por el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo y modificado por el Reglamento (CE) Nº 2448/95 de la Comisión.

3º - En consecuencia, dicha bebida, clasificada en el referido código NC y siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación, tendrá la consideración de vino tranquilo y por consiguiente el código de epígrafe a efectos de cumplimentar el modelo 504 "Solicitud de autorización de recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del resto de la CEE", será el VO.

3. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de vinos espumosos, todos los productos clasificados en los códigos NC 2204.10, 2204.21.10, 2204.29.10 y 2205, siempre que:

a) Estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares, y

b) Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol., e inferior o igual a 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.

4. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de bebidas fermentadas tranquilas todos los productos clasificados en los códigos NC 2204 y 2205 no comprendidos en los apartados 2 y 3 anteriores, así como los productos clasificados en el código NC 2206, a excepción de las bebidas fermentadas espumosas y de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, que tengan:

a) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol., e inferior o igual a 5,5 % vol., o

b) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 5,5 % vol. e igual o inferior a 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto proceda en su totalidad de fermentación.

5. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de bebidas fermentadas espumosas todos los productos incluidos en los códigos NC 2206.00.31 y 2206.00.39⁽⁵²⁾, así como los productos incluidos en los códigos NC 2204.10, 2204.21.10, 2204.29.10 y 2205, que no estén comprendidos en los apartados 2 y 3 anteriores, siempre que:

⁽⁵²⁾ Códigos NC resultantes de la actualización efectuada por la Orden de 19 de diciembre de 1995 (BOE de 27 de diciembre).

a) Estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares, y

b) Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. e inferior o igual a 8,5 % vol., o

c) Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 8,5 % vol. e inferior o igual a 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto proceda en su totalidad de fermentación.

Artículo 28. **Devengo.**⁽⁵³⁾

No obstante lo establecido en los artículos 7 y 11 de esta Ley, el devengo del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con respecto al vino recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de los productos a que se refiere el artículo 32 de esta Ley, se producirá en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios, sin que el régimen suspensivo pueda continuarse mediante su introducción en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno.

Artículo 29. **Base imponible.**

La base estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo de este impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20° C.

Artículo 30. **Tipos impositivos.**

El impuesto se exigirá conforme a los siguientes epígrafes:

Epígrafe 1. Vinos tranquilos. 0 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 2. Vinos espumosos. 0 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 3. Bebidas fermentadas tranquilas. 0 pesetas por hectolitro.

Epígrafe 4. Bebidas fermentadas espumosas. 0 pesetas por hectolitro.

⁽⁵³⁾ Véanse los artículos 32 y 37 de esta Ley y el artículo 69 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Capítulo V

Impuesto sobre productos intermedios

Artículo 31. **Ambito objetivo.**

A efectos de esta Ley, tendrán la consideración de productos intermedios todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol., e inferior o igual a 22% vol., clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206, y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, ni en el del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.

Artículo 32. **Supuestos de no sujeción.**⁽⁵⁴⁾

Además de los supuestos determinados en el artículo 6 de esta Ley, no estará sujeta al Impuesto sobre Productos Intermedios, la fabricación de estos productos con las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, cuando la adición de alcohol se efectúe en una cuantía tal que su grado alcohólico volumétrico adquirido no aumente en más del 1 % vol., siempre que tal fabricación se realice con cumplimiento de las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 33. **Base imponible.**

La base estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo de este impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20° C.

Artículo 34. **Tipo impositivo.**⁽⁵⁵⁾

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23, el Impuesto se exigirá a los siguientes tipos impositivos:

1. Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 4.575⁽⁵⁶⁾ pesetas por hectolitro.
2. Los demás productos intermedios: 7.625 pesetas por hectolitro.

⁽⁵⁴⁾ Véanse los artículos 28 y 37 de esta Ley y el artículo 69 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁵⁵⁾ Nueva redacción dada por la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 (BOE de 31 de diciembre).

⁽⁵⁶⁾ Tipo introducido por la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

Artículo 35. Infracciones y sanciones.

En los supuestos que a continuación se indican se impondrán las sanciones especiales que para cada uno se detallan:

a) La existencia de diferencias en más en relación con el grado alcohólico volumétrico adquirido del vino en existencias en una fábrica de productos intermedios o utilizado en la misma. La infracción se sancionará con multa del 100 por 100 de la cuota que correspondería a la diferencia expresada en hectolitros de alcohol puro, aplicando el tipo impositivo establecido para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

b) La existencia de diferencias en menos en relación con el grado alcohólico volumétrico adquirido de los productos intermedios en proceso de fabricación, en existencias en fábrica o salidos de ella. La infracción se sancionará con multa del 100 por 100 de la cuota que correspondería a la diferencia expresada en hectolitros de alcohol puro, aplicando el tipo impositivo establecido para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

c) La existencia de diferencias en más en primeras materias, distintas del alcohol y las bebidas derivadas, en fábricas de productos intermedios, que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente. La infracción se sancionará con multa equivalente al 100 por 100 de la cuota que correspondería a los productos intermedios a cuya fabricación se destinarían las primeras materias.

Capítulo VI**Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.****Artículo 36. Ambito objetivo.**

El ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas estará integrado por:

a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208⁽⁵⁷⁾, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.

b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22% vol.

c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

⁽⁵⁷⁾ De acuerdo con el apartado segundo de la Orden de 19 de diciembre de 1995 (BOE de 27 de diciembre), esta referencia se considerará comprensiva del código NC 2106.90.20.

Artículo 37. Devengo.⁽⁵⁸⁾

No obstante lo establecido en los artículos 7 y 11 de esta Ley, el devengo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con respecto al alcohol recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de los productos a que se refiere el artículo 32 de esta Ley, se producirá en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios, sin que el régimen suspensivo pueda continuarse mediante su introducción en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno.

Artículo 38. Base imponible.

La base estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20° C., expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto del impuesto.

Artículo 39. Tipo impositivo.

El impuesto se exigirá al tipo de 114.000⁽⁵⁹⁾ pesetas por hectolitro de alcohol puro, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 23, 40 y 41.

Artículo 40. Régimen de destilación artesanal.

1. El régimen de destilación artesanal es un sistema simplificado de imposición por el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, al que pueden optar por acogerse, en las condiciones que reglamentariamente⁽⁶⁰⁾ se determinen, los destiladores artesanales. Serán de aplicación a este régimen, en tanto no se opongan a lo establecido en este artículo, las disposiciones de los capítulos I, II y VI del Título primero de esta Ley.

2. Tributación de las bebidas obtenidas.

Las bebidas obtenidas en régimen de destilación artesanal estarán sometidas a las tarifas siguientes:

a) Tarifa primera del régimen de destilación artesanal.

1º. Hecho imponible. Está sujeta a esta tarifa la capacidad de utilización de los aparatos de destilación.

2º. Devengo. El impuesto se devengará en el momento en que se solicite ante la Administración tributaria la correspondiente autorización para destilar.

3º. Sujeto pasivo. Será sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, el destilador

⁽⁵⁸⁾ Véanse los artículos 28 y 32 de esta Ley y el artículo 69 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁵⁹⁾ Tipo introducido por el Real Decreto-ley 12/96, de 26 de julio (BOE de 30 de julio).

⁽⁶⁰⁾ Véase la sección 8ª del capítulo VI del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

artesanal.

4º. Base imponible: La base imponible, expresada en hectolitros de alcohol puro, estará constituida por el resultado de multiplicar el número de litros que expresa la capacidad de la caldera del aparato de destilación por el coeficiente 0,016, por el grado alcohólico volumétrico adquirido de la primera materia que se va a destilar -expresado en tanto por uno- y por el número de días para los que se solicita la autorización para destilar.

5º. Tipo de gravamen. El impuesto se exigirá al tipo de 99.760 pesetas por hectolitro de alcohol puro. Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 77.672 pesetas por hectolitro de alcohol puro. Lo dispuesto en este número se entiende sin perjuicio de lo establecido en el artículo 41.⁽⁶¹⁾

b) Tarifa segunda del régimen de destilación artesanal.

1º. Hecho imponible. Estará sujeta a esta tarifa la fabricación de bebidas derivadas por destilación directa intermitente, efectuada por un destilador artesanal al amparo de este régimen, en cantidad que exceda de la que constituye la base imponible de su tarifa primera.

2º. Devengo. El impuesto se devengará en el momento de la fabricación de las bebidas derivadas objeto de esta tarifa.

3º. Sujeto pasivo. Será sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, el destilador artesanal.

4º. Base imponible. Estará constituida por el número de hectolitros de alcohol puro que exceda de la base imponible de la tarifa primera de este régimen.

5º. Tipo de gravamen. El impuesto se exigirá al tipo de 99.760 pesetas por hectolitro de alcohol puro. Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 77.672⁽⁶²⁾ pesetas por hectolitro de alcohol puro. Lo dispuesto en este número se entiende sin perjuicio de lo establecido en el artículo 41.

3. Devolución del impuesto.

No obstante lo establecido en el apartado 5 del artículo 15 de esta Ley, los destiladores artesanales podrán destinar las bebidas por ellos producidas a otras fábricas de bebidas derivadas, teniendo derecho en estos supuestos a la devolución de las cuotas satisfechas correspondientes, siempre que se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

4. Introducción de bebidas derivadas fabricadas en otros Estados miembros por pequeños destiladores.

El tipo aplicable en relación con las bebidas derivadas fabricadas por productores independientes situados en otros Estados miembros que obtienen una producción anual que no exceda de 10 hectolitros de alcohol puro, será de 99.760⁽⁶³⁾ pesetas por hectolitro

⁽⁶¹⁾ Tipos introducidos por el Real Decreto-ley 12/96, de 26 de julio (BOE de 30 de julio).

⁽⁶²⁾ Tipos introducidos por el Real Decreto-ley 12/96, de 26 de julio (BOE de 30 de julio).

⁽⁶³⁾ Tipos introducidos por el Real Decreto-ley 12/96, de 26 de julio (BOE de 30 de julio).

de alcohol puro.

5. Infracciones y sanciones.

a) Constituirá infracción tributaria grave, la utilización en el proceso de destilación de primeras materias con una graduación alcohólica superior a la declarada en la solicitud de autorización para destilar. La multa que se impondrá como sanción por esta infracción se determinará por el procedimiento establecido en la letra a) del artículo 35 y tendrá una cuantía mínima de 200.000 pesetas.

b) La comisión repetida de infracciones tributarias graves o de aquellas infracciones que se penalizan con las sanciones especiales a que se refiere el artículo 45 de esta Ley, podrá sancionarse, además, con la prohibición de disfrutar del régimen de destilaciones artesanales, temporal o definitivamente.

Artículo 41. Régimen de cosechero.

Cuando las bebidas derivadas obtenidas en régimen de destilación artesanal se destinen directamente desde fábrica al consumo de los cosecheros, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente⁽⁶⁴⁾, el tipo impositivo aplicable será de 26.910 pesetas por hectolitro de alcohol puro. Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo aplicable será de 20.850 pesetas por hectolitro de alcohol puro. La aplicación de estos tipos se limitará a la cantidad de bebida equivalente a 16 litros de alcohol puro por cosechero y año.⁽⁶⁵⁾

Artículo 42. Exenciones.

Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los artículos 9 y 21, las siguientes:

1. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser totalmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol totalmente desnaturalizado, de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente⁽⁶⁶⁾ o, en los supuestos de circulación intracomunitaria, de acuerdo con las disposiciones de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

2. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente⁽⁶⁷⁾, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por

⁽⁶⁴⁾ Véase la sección 8 del capítulo VI del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁶⁵⁾ Tipo introducido por el Real Decreto-ley 12/96, de 26 de julio (BOE de 30 de julio).

⁽⁶⁶⁾ Véanse los artículos 73 y 74 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁶⁷⁾ Véanse los artículos 73 y 75 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

ingestión.

Fecha 13-07-1994**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa de distribución desea comercializar en su red de supermercados un producto constituido únicamente por alcohol parcialmente desnaturalizado, que es puesto en el mercado como producto cosmético.

Cuestión planteada:

¿Es posible la comercialización de dicho producto, a la vista de la normativa de los Impuestos Especiales de Fabricación?

Contestación:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, el alcohol parcialmente desnaturalizado se caracteriza por ser un alcohol que, además de cumplir otras condiciones, su "utilización en un proceso industrial determinado ha sido previamente autorizada". Conforme a lo dispuesto en el artículo 42.2 de la misma Ley, al alcohol parcialmente desnaturalizado le es aplicable una exención cuando se fabrica o importa para ser "utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión".

A la vista de los referidos preceptos podemos señalar una primera conclusión, confirmada por el desarrollo reglamentario de los mismos (artículo 58 del Reglamento Provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, aprobado por Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero, Boletín Oficial del Estado de 6 de marzo) en el sentido de que el alcohol parcialmente desnaturalizado solo puede ser recibido como tal para su utilización en los establecimientos de usuarios inscritos en el registro territorial; por ello, no es posible la venta al público de alcohol parcialmente desnaturalizado meramente presentado como tal.

2. No obstante parece que en el caso planteado no se trata tanto de la comercialización de alcohol parcialmente desnaturalizado "tal cual", sino de la comercialización de un producto cosmético que resulta estar constituido exclusivamente por alcohol parcialmente desnaturalizado. En esta situación y siendo necesario dilucidar cual de las circunstancias concurrentes es más relevante (el ser un producto cosmético o el estar constituido exclusivamente por alcohol parcialmente desnaturalizado), puede resultar de interés lo dispuesto en la Nota 2 del Capítulo 33 de la Nomenclatura Combinada^(*). Efectivamente dicha Nota 2, en relación con la clasificación de productos y preparaciones de perfumería, de tocador y de cosmética, establece que "las partidas n^{os}. 33.03 a 33.07 se aplican principalmente a los productos, incluso sin mezclar (excepto los destilados acuosos aromáticos y las disoluciones acuosas de aceites esenciales), aptos para ser usados como productos de dichas partidas y acondicionados para la venta al por menor para tales usos". Es decir, una eventual clasificación como producto cosmético de un producto que está compuesto exclusivamente por alcohol parcialmente desnaturalizado, pasaría por que dicho producto se encontrase acondicionado y presentado para su venta al por menor de un modo tal que fuera percibido por el consumidor final esencialmente como un producto cosmético.

Si ello es así, podría entenderse que, a los efectos de los apartados 2 y 3 del artículo 42 de la Ley de Impuestos Especiales, un alcohol parcialmente desnaturalizado se ha empleado en un fin "distinto del consumo humano por ingestión" cuando, previa autorización de la oficina gestora, se ha destinado al establecimiento de un usuario donde se ha sometido a una serie de manipulaciones (control, análisis, dosificación, envasado y etiquetado) tras las cuales y previa la comunicación preceptiva al Ministerio de Sanidad y Consumo, es puesto en el mercado acondicionado y presentado como producto cosmético para la venta al por menor como tal y con cumplimiento de las obligaciones exigibles por aplicación de otras normativas, en especial la Reglamentación Técnico Sanitaria de Productos cosméticos, aprobada por el Real Decreto 349/1988, de 15 de abril.

Por lo demás, un producto que presentase tales características y que se clasificase como cosmético en el capítulo 33 de la nomenclatura combinada, no precisaría cumplir requisitos formales en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, por aplicación de lo establecido en el artículo 44.3 de la Ley de Impuestos Especiales.

(*) La Nomenclatura combinada figura en el Anexo I del Reglamento (CEE) del Consejo 2658/87, de 23 de julio de 1987 (DOCE de 7 de septiembre de 1987). La versión vigente de dicho Anexo I ha sido aprobada por el Reglamento (CEE) de la Comisión 2551/93, de 10 de agosto de 1993 (DOCE 27 de septiembre de 1993)

3. En los supuestos contemplados en los apartados anteriores, el beneficio de la exención quedará condicionado al cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y a la justificación del uso o destino dado al alcohol desnaturalizado.

4. La fabricación e importación de alcohol que se destine a la fabricación de medicamentos. A estos efectos se entiende por medicamento toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o preventivas con respecto a las enfermedades humanas o animales. Se considerarán también medicamentos todas las sustancias o composiciones que puedan administrarse al hombre o al animal con el fin de establecer un diagnóstico médico o de restablecer, corregir o modificar las funciones orgánicas del hombre o del animal. La exención queda condicionada a la distribución del medicamento como especialidad farmacéutica, previa inscripción en el registro correspondiente⁽⁶⁸⁾.

Fecha 17-03-1994

Descripción sucinta de los hechos:

Respecto de los medicamentos homeopáticos a que se refiere el artículo 54 de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento, no se ha dictado todavía el desarrollo reglamentario relativo a su registro y comercialización.

Cuestión planteada:

Aplicación de la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley 38/1992 respecto del alcohol utilizado en la fabricación de medicamentos homeopáticos.

Contestación:

1. El artículo 42.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que estará exenta en las condiciones que reglamentariamente se establezcan,

... ..

2. De acuerdo con lo anterior y en lo que interesa a la consulta planteada, la condición básica para la aplicación de la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley es que el medicamento para cuya fabricación se utiliza el alcohol se distribuya como especialidad farmacéutica previa inscripción en el registro correspondiente.

En consecuencia si el medicamento no se distribuye como especialidad farmacéutica ni se inscribe en el registro correspondiente, la exención prevista en el artículo 42.2 de la Ley no será aplicable, sin perjuicio de que a la vista del proceso de fabricación del producto en cuestión y de sus características pudiera resultar aplicable otro de los beneficios fiscales previstos en la Ley de Impuestos Especiales.

⁽⁶⁸⁾ Véase el artículo 76 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 02-06-1994

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es fabricante de extractos y concentrados alcohólicos que, según manifiesta, son además "medicamentos". Dichos extractos son suministrados a:

- Laboratorios farmacéuticos para la fabricación de medicamentos que se distribuyen como especialidades farmacéuticas.
- Farmacias para la elaboración de fórmulas magistrales y preparados y fórmulas oficinales.
- Establecimientos que elaboran productos dietéticos.

Cuestión planteada:

- Exención del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en el suministro de los referidos extractos.
- En caso afirmativo ¿debe el cliente estar inscrito en el Registro de la oficina gestora de Impuestos Especiales?.
- Circulación de los extractos a su salida de fábrica.

Contestación:

El artículo 8 de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento establece, en lo que interesa a esta consulta, las siguientes definiciones:

"Medicamento: toda sustancia medicinal y sus asociaciones o combinaciones destinadas a su utilización en las personas o en los animales que se presente dotada de propiedades para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias o para afectar a funciones corporales o al estado mental. También se consideran medicamentos todas las sustancias medicinales o sus combinaciones que pueden ser administrados a personas o animales con cualquiera de estos fines, aunque se ofrezcan sin explícita referencia a ellos."

"Especialidad farmacéutica: el medicamento de composición e información definidas, en forma farmacéutica y dosificación determinadas, preparado para su uso medicinal inmediato, dispuesto y acondicionada para su dispensación al público, con denominación, embalaje, envase y etiquetado uniformes al que la Administración del Estado otorgue autorización sanitaria e inscriba en el Registro de especialidades farmacéuticas".

El apartado 4 del artículo 42 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, mantiene tal distinción a sus efectos cuando establece que estará exenta:

... ..

A su vez en el apartado 5 del mismo artículo 42 se establece que estará exenta

... ..

De lo anterior podemos extraer las siguientes conclusiones operativas:

a) Para la aplicación de exención contemplada en el apartado 4 del artículo 42 de la Ley no basta con que el alcohol se destine a fabricar un medicamento sino que ha de tratarse de un medicamento que se distribuya como especialidad farmacéutica.

b) Sin perjuicio de que con arreglo a la Ley 25/1990 puede ser "medicamento", un extracto o concentrado alcohólico que se incluya en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (cfr. artículo 36 de la Ley 38/1992) estará sometido a los requisitos

generales de tenencia y circulación correspondientes.

De conformidad con lo expuesto cabe responder lo siguiente a las cuestiones planteadas:

1º) Únicamente será aplicable la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley 38/1992 cuando los extractos y concentrados alcohólicos se envíen a un laboratorio farmacéutico para la fabricación de medicamentos que se distribuyan como especialidades farmacéuticas.

Por otra parte si una farmacia tiene la consideración de centro de atención médica podría recibir los extractos y concentrados alcohólicos para su utilización en fines médicos -como puede ser la elaboración de una fórmula magistral- al amparo de la exención contemplada en el apartado 5 del artículo 42.

2º) En ambos casos para la recepción de los extractos al amparo de la exención se deberán cumplimentar los requisitos previstos reglamentariamente y en particular el de la inscripción en el Registro Territorial de la oficina gestora de Impuestos Especiales.

3º) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del referido Reglamento Provisional [*artículo 22 del vigente Reglamento de los Impuestos Especiales*], la circulación de los extractos y concentrados alcohólicos que se envíen al amparo de una exención deberá ampararse por un documento de acompañamiento.

Fecha 31-03-1995

Descripción sucinta de los hechos:

El Real Decreto 2208/1994, de 16 de noviembre, regula los medicamentos homeopáticos de uso humano de fabricación industrial. Con esta regulación los medicamentos homeopáticos incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto, podrían encontrarse en condiciones de ser distribuidos como especialidades farmacéuticas.

Cuestión planteada:

- Exención del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en aplicación del artículo 42.4 de la Ley de Impuestos Especiales.

- Posible devolución del impuesto satisfecho respecto de medicamentos homeopáticos elaborados antes de la aprobación del Real Decreto 2208/1994.

Contestación:

1.- El número 4 del artículo 42 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

.....

De acuerdo con lo anterior, una de las condiciones básicas para la aplicación de la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley es que el medicamento para cuya fabricación se utiliza el alcohol se distribuya como especialidad farmacéutica previa inscripción en el registro correspondiente.

El Real Decreto 2208/1994, de 16 de noviembre, por el que se regulan los medicamentos homeopáticos de uso humano de fabricación industrial establece, en el artículo 2.3, que "*será de aplicación para los medicamentos homeopáticos comprendidos en este Real Decreto lo dispuesto en la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento, en lo referente a la obligación de suministro y dispensación.*" Y en el artículo 3 de dicho Real Decreto se establece que: "*La autorización de los medicamentos homeopáticos de uso humano es condición previa a su comercialización. Será otorgada por la Dirección General de Farmacia y Productos Sanitarios, que tendrá debidamente en cuenta los registros o las autorizaciones ya expedidos por otro Estado*

miembro."

Con arreglo a lo expuesto, la Dirección General de Farmacia y Productos Sanitarios considera que todos los medicamentos homeopáticos, que se encuentren legalmente autorizados, tendrán la eventual asimilación a las especialidades farmacéuticas a los efectos de su distribución y registro.

En la medida de lo expuesto, la exención prevista en el art. 42.4 de la Ley de Impuestos Especiales podrá ser aplicable a la fabricación e importación de alcohol que se destine a la fabricación de los referidos medicamentos homeopáticos, en los términos establecidos en el artículo 60 del Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, aprobado por Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero (BOE de 6 de marzo).

2.- Sin perjuicio de otros beneficios fiscales previstos en la Ley 38/1992 distintos de la exención del artículo 42.4 que, según el caso y las circunstancias, podrían resultar aplicables en la problemática planteada, los medicamentos homeopáticos ya elaborados y disponibles en el mercado que por cualesquiera razones no se hayan distribuido como especialidades farmacéuticas, previa inscripción en el registro correspondiente, no han cumplido las condiciones y requisitos exigidos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley. Obviamente, el impuesto ya satisfecho por el alcohol empleado en la elaboración de los referidos productos no es susceptible de ser devuelto por el hecho de que en un momento posterior pasen a distribuirse como especialidades farmacéuticas y se inscriban en el registro correspondiente.

Fecha 06-02-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Un laboratorio farmacéutico, elabora productos farmacéuticos base que no constituyen especialidades farmacéuticas en si mismas pero que se utilizan única y exclusivamente en la fabricación de especialidades farmacéuticas.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable.

Contestación:

El número 4 del artículo 42 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que:

.....

El artículo 76 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995 (B.O.E. de 28 de julio) establece las condiciones reglamentariamente exigidas para la aplicación de la referida exención.

Del análisis de las citadas normas se desprende que, entre las condiciones y requisitos establecidos para disfrutar del beneficio de la exención, no se exige que el alcohol destinado a la fabricación de medicamentos se reciba y utilice directamente por el fabricante último del medicamento que se distribuye como especialidad farmacéutica. Por otra parte la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento, tampoco impone que haya un único elaborador, si bien establece, en el artículo 70.1, que "las personas físicas o jurídicas que se dediquen a la fabricación de especialidades farmacéuticas o a cualquiera de los procesos que ésta pueda comprender, incluso los de envasado, acondicionamiento y presentación para la venta, deberán estar autorizadas previamente por el Ministerio de Sanidad y Consumo"

Por demás, la exigencia del impuesto en una fase intermedia de la fabricación de un medicamento como es la elaboración de un producto farmacéutico base, que se llevara a efecto por el hecho de que no se haya elaborado aún el medicamento que se distribuye como especialidad farmacéutica, quebraría el beneficio de la exención en la ulterior elaboración de ésta.

En conclusión, el alcohol utilizado en la elaboración de un producto farmacéutica base, tiene derecho a disfrutar del beneficio de la exención establecida en el artículo 42.4 de la Ley de Impuestos Especiales en la medida en que dicho producto farmacéutica base se destine a su vez a la fabricación de un medicamento que se distribuya como especialidad farmacéutica previa inscripción en el registro correspondiente. La aplicación de la exención en tal supuesto se llevará a cabo por el procedimiento y en las condiciones previstos en el artículo 76 del Reglamento provisional.

Por lo demás, la exención será igualmente aplicable a los productos farmacéuticos base que se destinen a la fabricación de un medicamento que se distribuya como especialidad farmacéutica fuera del ámbito territorial interno y se inscriba en el registro correspondiente del país donde se distribuye, lo que deberá acreditarse por los medios de prueba admisibles en derecho.

Fecha 13-06-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Un producto farmacéutico base es enviado fuera del ámbito territorial interno, siendo prácticamente imposible para su fabricante contar con todos los números de registro bajo los cuales están inscritos, en los respectivos países de destino, las especialidades farmacéuticas que, en dichos países o en otros, fueron elaboradas con el referido producto farmacéutico base.

Cuestión planteada:

¿Cabe acreditar la distribución como especialidad farmacéutica de las fabricadas con el producto base a través de una certificación comprensiva de tal extremo expedida por el Ministerio de Sanidad y Consumo español?

Contestación:

El número 4 del artículo 42 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que:

... ..

El artículo 76 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995 (B.O.E. de 28 de julio) establece las condiciones reglamentariamente exigidas para la aplicación de la referida exención.

Aunque la redacción del artículo 42.4 de la Ley 38/1992 parece configurarlo como un requisito aislado, la exigencia de inscripción en el registro correspondiente está implícita en el requisito de que el medicamento se distribuya como especialidad farmacéutica pues, al menos en el ámbito territorial interno, la puesta en el mercado de una especialidad farmacéutica requiere tal inscripción. En este contexto esta Dirección General de Tributos en contestación de fecha 6 de febrero de 1997 a una consulta formulada, entendía que la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley 38/1992 era aplicable a productos farmacéuticos de base destinados a la fabricación de medicamentos que se distribuyan como especialidad farmacéutica fuera del ámbito territorial interno, lo que debería acreditarse por medio de prueba admisible en derecho.

Obviamente, el comercio internacional de productos farmacéuticos de base se produce en unas circunstancias tales que el fabricante nacional de dichos productos puede no estar en disposición de conocer todos los registros bajo los cuales han sido distribuidos en otros países las especialidades farmacéuticas que se elaboraron con el producto base que él fabricó y vendió fuera de España. En tal situación, esta Dirección General considera que respecto de productos farmacéuticos base cuyo envío fuera del ámbito territorial interno consta fehacientemente, el requisito de que tales productos se empleen en la fabricación de medicamentos distribuidos como especialidades farmacéuticas puede considerarse acreditado por medio de una certificación del Ministerio de Sanidad y Consumo comprensiva de que el producto en cuestión es una materia prima para la fabricación de especialidades farmacéuticas a la que no se conoce otra aplicación que la terapéutica.

5. La fabricación e importación de alcohol que se destine a su utilización en centros de atención médica⁽⁶⁹⁾.

Fecha 17-03-1994

Descripción sucinta de los hechos:

Las oficinas de farmacia utilizan alcohol en su normal actividad en tareas como son la preparación de fórmulas magistrales y la realización de análisis clínicos y también venden alcohol al por menor.

Cuestión planteada:

Derecho a la exención del impuesto para el alcohol recibido.

Contestación:

1. El artículo 42.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que estará exenta en las condiciones que reglamentariamente se establezcan,

.....

2. De acuerdo con lo anterior y en lo que interesa a la consulta planteada, la condición básica para la aplicación de la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley es que el medicamento para cuya fabricación se utiliza el alcohol se distribuya como especialidad farmacéutica previa inscripción en el registro correspondiente.

3. El apartado 1 del artículo 6 de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento, establece que:

"Solo serán medicamentos los legalmente reconocidos como tales y que se enumeran a continuación:

- a) Las especialidades farmacéuticas*
- b) Las fórmulas magistrales*
- c) Los preparados o fórmulas oficinales*
- d) los medicamentos prefabricados."*

4. De lo expuesto en los puntos anteriores se desprende que, en la medida en que las fórmulas magistrales no se distribuyan como especialidades farmacéuticas ni, por tanto, se inscriban en el registro correspondiente, no será aplicable al alcohol utilizado en su elaboración la exención prevista en el artículo 42.4 de la Ley.

5. Lo anterior no obsta para que en atención a las circunstancias concurrentes, pudieran ser aplicables a la elaboración de formulas magistrales por las oficinas de farmacia, otros beneficios fiscales previstos en la Ley 38/1992. Así por ejemplo, en la medida en que sobre una oficina de farmacia recaiga la condición de "centro de atención médica" de acuerdo con la normativa que los regule, al alcohol utilizado dentro de la misma para la preparación de fórmulas magistrales o para la realización de análisis clínicos podría serle de aplicación la exención prevista en el artículo 42.5 de la Ley siempre que se cumplan las condiciones reglamentariamente establecidas. Naturalmente, tal exención no se extiende al alcohol que es vendido por la oficina de farmacia puesto que ello en ningún caso supondría una "utilización en

⁽⁶⁹⁾ Véase el artículo 76 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

un centro de atención médica".

6.⁽⁷⁰⁾ La importación de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 que contengan productos objeto del impuesto, cuando a su fabricación dentro del ámbito territorial interno le sea aplicable alguno de los supuestos de exención o de devolución establecidos en esta Ley.

Fecha 12-01-1994

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante importa un queso destinado a "fondues" que, según manifiesta, se clasifica en el Código NC 21069010 y contiene alcohol en una proporción de 3,6% por cada 100 kg. de producto terminado.

Cuestión planteada:

Régimen tributario de la importación de dicho queso en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Contestación:

1. Conforme dispone el artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, está sujeta a los impuestos especiales de fabricación la importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36, letra a), de la Ley el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas comprende "todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22."

3. No obstante, la Ley de Impuestos Especiales establece en el artículo 42.6 que estará exenta "la importación de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 que contengan productos objeto del impuesto, cuando su fabricación dentro del ámbito territorial interno esté incluida en alguno de los supuestos de exención establecidos en esta Ley".

4. En este marco, es de destacar que el artículo 27 apartado 1 de la Directiva del Consejo 92/83/CEE, de 19 de octubre de 1992 (DOCE L 316 de 31 de octubre de 1992) establece que:

"Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

.....

f) cuando se utilicen directamente o como componentes de productos semielaborados para la producción de alimentos, rellenos o no, siempre que el contenido del alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 kg. de productos en el caso de los bombones y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg. de producto en el caso de otro tipo de productos."

La Ley 38/1992, con el objeto de garantizar una correcta utilización de los productos

⁽⁷⁰⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

objeto del impuesto ha instrumentado esta exención establecida por la Directiva 92/83/CEE como una devolución (véase el artículo 22 b) de la Ley), acogiéndose a lo dispuesto en el apartado 6 del referido artículo 27 de la Directiva donde se dice que:

"Los Estados miembros podrán aplicar las exenciones antes mencionadas mediante la devolución del impuesto especial abonado".

Desde este punto de vista, ciertos supuestos de devolución de los contemplados en la Ley podrían considerarse como mecanismos especiales de instrumentar exenciones, por razones de control y de eficacia en la gestión.

Además, en el contexto de una interpretación conjunta y sistemática de la Ley 38/1992, sería contrario a su espíritu limitar la eficacia de su artículo 42.6 a las exenciones estrictamente consideradas. Efectivamente, en tal caso y habida cuenta del texto del artículo 22 b), se produciría el efecto no deseado por la norma de someter a gravamen, sin posibilidad de devolución de cuotas, a productos como el que es objeto de consideración, al que el alcohol se ha incorporado de forma económicamente irreversible, por el hecho de ser importados; tal efecto no se generaría en relación con productos de fabricación nacional o comunitaria.

5. Por todo lo anterior y de acuerdo con los criterios de interpretación que, conforme establece el Código Civil en su artículo 3º.1 son admisibles en Derecho, debe convenirse que la exención contemplada en el apartado 6 del artículo 42 de la ley 38/1992 es aplicable a la importación de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 pero que contengan productos objeto del impuesto, cuando la fabricación de aquéllos dentro del ámbito territorial interno esté exenta, entendiéndose la expresión "exención" como comprensiva también de los supuestos en que el proceso de fabricación en cuestión haga nacer el derecho a la devolución de las cuotas repercutidas por el alcohol o bebidas alcohólicas utilizados en el mismo.

7. La fabricación de alcohol en Centros oficialmente reconocidos, con fines exclusivamente docentes o científicos, siempre que no salga de los mismos.⁽⁷¹⁾

8. La fabricación e importación de alcohol que se destine, previa la correspondiente autorización, a la investigación científica⁽⁷²⁾.

Artículo 43. **Devoluciones.**⁽⁷³⁾

Además de en los supuestos previstos en los artículos 10 y 22, se reconocerá el derecho a la devolución del Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente⁽⁷⁴⁾ se determinen, en los supuestos de utilización de alcohol en procesos de fabricación en los que no sea posible la utilización de alcohol desnaturalizado y siempre que el alcohol no se incorpore al producto resultante del proceso.

⁽⁷¹⁾ Véase el artículo 78 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁷²⁾ Véase el artículo 79 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁷³⁾ Nueva redacción dada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre).

⁽⁷⁴⁾ Véase el artículo 80 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Artículo 44. Normas particulares de gestión.

1. Queda prohibido el uso de aparatos portátiles para la fabricación de alcohol.

2. Tendrán la consideración de artículos prohibidos, a efectos de lo previsto en el artículo 3º de la Ley Orgánica 7/1.982, de 13 de julio, los aparatos aptos para la destilación o rectificación de alcohol, cuando no se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente⁽⁷⁵⁾ para su fabricación, comercio, circulación y tenencia.

3.⁽⁷⁶⁾ No obstante lo establecido en el apartado 7 del artículo 15, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22, que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42, no estarán sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el impuesto.

Fecha 04-10-1994**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa comercializa en España aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas que recibe de otros Estados miembros de la CEE.

Cuestión planteada:

¿Es exigible el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas al recibirse dichos aromas?

¿Cuales son las formalidades para recibir, por parte de empresas comercializadoras, aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas fabricados en otros Estados miembros?

Contestación:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la directiva 91/83/CEE, la utilización de alcohol en la fabricación de "aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas" ha de beneficiarse de una exoneración del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas correspondiente. Estos aromatizantes destinados a la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas se clasifican fundamentalmente en el código NC 3302.

Por ello, de la interpretación conjunta de los artículos 15, 22, 36 y 44 de la Ley 38/1992 en relación con las disposiciones de las Directivas 92/12/CEE y 92/83/CEE esta Dirección General entiende que, si el alcohol contenido en estos aromatizantes de productos alimenticios y bebidas analcohólicas se ha incorporado a los mismos en el Estado miembro de origen de forma económicamente irreversible, de igual modo ha de considerarse que ha sido cumplimentada la finalidad que determina la aplicación del beneficio fiscal. En consecuencia:

1º) La recepción de los "aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas" clasificados en el código NC 3302, por parte de empresas comercializadoras situadas en el ámbito territorial interno procedentes de otro Estado miembro no genera la exigencia en España del Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas en relación con dichos aromatizantes.

2º) La tenencia y circulación de tales aromatizantes no está sometida a ningún requisito

⁽⁷⁵⁾ Véase el artículo 89 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁷⁶⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

formal especial en relación con el Impuesto.

Fecha 26-01-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa comercializa en España aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y otros preparados para alimentación conteniendo alcohol que recibe de otros Estados miembros de la Comunidad.

Cuestión planteada:

¿Es exigible el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas al recibirse dichos productos?

¿Cuales son las formalidades para recibir, por parte de empresas comercializadoras, aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y otros preparados para alimentación conteniendo alcohol, fabricados en otros Estados miembros?

Contestación:

1.- El artículo 27 de la Directiva 92/83/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, establece que los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en dicha Directiva:

"e) Cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2%.

f) Cuando se utilicen directamente o como componentes de productos semielaborados para la producción de alimentos, rellenos o no, siempre que el contenido de alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 Kg. de producto en el caso de los bombones y 5 litros de alcohol puro por cada 100 Kg. de producto en el caso de otro tipo de productos."

El apartado 6 de dicho artículo 27 establece que los Estados miembros podrán aplicar las exenciones mencionadas mediante la devolución del impuesto especial abonado.

2.- En el ámbito territorial interno, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece, en su artículo 22, que se reconocerá el derecho a la devolución del impuesto:

.....

3.- De la interpretación conjunta de los artículos 15.7, 22, 36 y 44.3 de la Ley en relación con las disposiciones de las Directivas 92/12/CEE y 92/83/CEE esta Dirección General entiende que, si el alcohol contenido en los productos beneficiados se ha incorporado a los mismos en el Estado miembro de origen de forma económicamente irreversible al amparo de alguna de las exenciones contempladas en el artículo 27 de la referida Directiva 92/83/CEE, de igual modo ha de considerarse que ha sido cumplimentada la finalidad que determina la aplicación del beneficio fiscal. En consecuencia:

- La recepción de "aromatizantes para elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas" y de productos alimenticios cuyo contenido en alcohol no exceda de 5 litros de alcohol puro por cada 100 Kg. de producto (8,5 litros de alcohol puro por cada 100 Kg. en el caso de los bombones), por parte de empresas comercializadoras situadas en el ámbito territorial interno, procedentes de otro Estado miembro, no genera la exigencia en España del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en relación con el alcohol contenido en dichos productos.

- La tenencia y circulación de tales productos no está sometida a ningún requisito formal especial en relación con el Impuesto.

4.- El alcohol contenido en productos alimenticios, clasificados en capítulos de la nomenclatura combinada distintos del 22, que no sean "aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas" y cuyo contenido alcohólico sea superior al que determina la aplicación del beneficio fiscal de acuerdo con lo expuesto en apartados precedentes, no puede gozar de exención del impuesto en ninguno de los Estados miembros de la Comunidad. En consecuencia:

- El alcohol contenido en productos alimenticios, distintos de los "aromatizantes para elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas", cuyo contenido en alcohol puro exceda de las cantidades máximas señaladas en el artículo 22 b) de la Ley de Impuestos Especiales está sometido, en el ámbito territorial interno, al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. El devengo del Impuesto se producirá, según cuales sean las circunstancias de la expedición, en los términos a que se refiere el artículo 7 de la Ley.

- La circulación intracomunitaria del alcohol sujeto y no exento contenido en estos productos con destino a un establecimiento comercializador ubicado en España deberá efectuarse por alguno de los procedimientos de circulación intracomunitaria a que se refiere el artículo 16 de la Ley de Impuestos Especiales.

5.- Lo expuesto en el apartado 4 anterior ha de entenderse sin perjuicio de que si estos productos conteniendo alcohol que ha soportado el impuesto son, como señala el consultante, posteriormente destinados a su utilización en la producción de alimentos en las condiciones establecidas en el artículo 22 b) de la Ley, se generará el derecho a la devolución del impuesto soportado por el alcohol contenido en los mismos, cuya solicitud y reconocimiento se efectuarán, en su caso, por el procedimiento establecido en el artículo 47 del Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, aprobado por Real Decreto 258/1993 de 19 de febrero (BOE de 6 de Marzo).

Artículo 45. **Infracciones y sanciones.**

1. En los supuestos que a continuación se indican, que tendrán el carácter de infracciones tributarias simples, se impondrán las sanciones especiales que para cada uno se detallan:

a) La puesta en funcionamiento de los aparatos productores de alcohol incumpliendo los trámites reglamentariamente establecidos o expirado el plazo de trabajo declarado, se sancionará con multa equivalente al 150 por 100 de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción al volumen de producción, expresado en hectolitros de alcohol puro a la temperatura de 20° C., que pudiera obtenerse en trabajo ininterrumpido desde que expiró la última declaración de trabajo, si la hubiera, hasta la fecha del descubrimiento, con un máximo de tres meses.

b) La rotura de precintos que posibilite el funcionamiento de los aparatos productores de alcohol o su extracción de depósitos precintados, se sancionará con multa del 100 por 100 de las cuotas calculadas según el apartado anterior o de la correspondiente a la capacidad total del depósito, respectivamente, salvo que de dicha rotura se haya dado conocimiento a la Administración con anterioridad a su descubrimiento por ésta.

c) Las diferencias en más en primeras materias en fábricas de alcohol que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, se sancionarán con multa equivalente al 100 por 100 de la cuota que correspondería al alcohol puro que se pudiera fabricar utilizando dichas primeras materias.

d) La falta de marcas fiscales o de reconocimiento, superior al 0,5 por 1.000 de las utilizadas, en los recuentos efectuados en los establecimientos autorizados para el

embotellado de bebidas derivadas, se sancionará con multa equivalente al 150 por 100 de las cuotas que resultarían de aplicar el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción al volumen de alcohol puro correspondiente a la cantidad de bebidas derivadas cuya circulación pudiese haber sido amparada por dichas marcas, supuestas las bebidas con un grado alcohólico volumétrico adquirido de 40% vol. y embotelladas en los envases de mayor capacidad según tipo de marca.

2. La regeneración de alcoholes total o parcialmente desnaturalizados constituirá infracción tributaria grave que se sancionará, sin perjuicio de la exigencia de la cuota tributaria, con multa pecuniaria proporcional del triple de la cuantía resultante de aplicar al volumen de alcohol regenerado, expresado en hectolitros de alcohol puro, a la temperatura de 20° C. el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción, pudiendo imponerse, además, la sanción del cierre temporal, por un período máximo de un año, o definitivo del establecimiento en que se produjo dicha regeneración, que será acordada por el Ministro de Economía y Hacienda o por el Gobierno, respectivamente. Se considerará que el alcohol total o parcialmente desnaturalizado ha sido regenerado cuando no se justifique su uso o destino.

Capítulo VII

Impuesto sobre Hidrocarburos.

Artículo 46. **Ambito objetivo.**

1.⁽⁷⁷⁾ A efectos de esta Ley, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3, tendrán la consideración de hidrocarburos:

- a) Los productos clasificados en el código NC 2706.
- b) Los productos clasificados en los códigos NC 2707.10, 2707.20, 2707.30, 2707.50, 2707.91.00, 2707.99.11 y 2707.99.19.
- c) Los productos clasificados en el código NC 2709.
- d) Los productos clasificados en el código NC 2710.
- e) Los productos clasificados en el código NC 2711, incluidos el metano químicamente puro y el propano, pero excluido el gas natural.
- f) Los productos clasificados en los códigos NC 2712.10, 2712.20.00, 2712.90.31, 2712.90.33, 2712.90.39 y 2712.90.90.
- g) Los productos clasificados en el código NC 2715.
- h) Los productos clasificados en el código NC 2901.

⁽⁷⁷⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

Este artículo fue previamente modificado por el Real Decreto-ley 13/1993, de 4 de agosto, de Medidas Tributarias Urgentes (BOE de 6 de agosto).

- i) Los productos clasificados en los códigos NC 2902.11, 2902.19.91, 2902.19.99, 2902.20, 2902.30, 2902.41.00, 2902.42.00, 2902.43.00 y 2902.44.
- j) Los productos clasificados en los códigos NC 3403.11.00 y 3403.19.
- k) Los productos clasificados en el código NC 3811.
- l) Los productos clasificados en el código NC 3817.

Fecha 23-04-1993 (vigente hasta el 20-12-1995)

Descripción sucinta de los hechos:

Un fabricante de lámparas tipo quinqué utiliza un aceite de parafina para alimentación de la llama de las lámparas.

Cuestión planteada:

Procedencia de la exención del Impuesto por usos distintos a los de carburante o combustible para el aceite de parafina empleado.

Contestación:

El apartado 9 del artículo 49 de la Ley 38/1992, de 29 de diciembre, define:

"Uso como combustible. La utilización de un hidrocarburo mediante combustión que no suponga su uso como carburante."

La utilización del aceite de parafina empleado por el consultante se produce en un proceso de combustión con formación de llama cuyo aprovechamiento es precisamente la energía lumínica desprendida, sin que tenga mayor significado el que esta energía tenga un empleo decorativo.

Partiendo de la hipótesis de que los aceites parafínicos empleados constituyen un producto de los clasificados en el código NC 2710, nos encontramos ante un hidrocarburo, incluido en el ámbito objetivo del impuesto conforme dispone el apartado 1 del artículo 46 de la Ley, que se utiliza y aprovecha mediante combustión. Incluso en la hipótesis de que se tratase de un hidrocarburo distinto de los contemplados en el apartado 1 del artículo 46 de la Ley, el producto estaría comprendido igualmente en el ámbito objetivo del impuesto, si se destina a ser utilizado como combustible, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 46 de la Ley.

En consecuencia, la fabricación e importación del referido aceite de parafina para este destino estará sujeta y no exenta.

Véase consulta de fecha 14-05-1993 en el artículo 51.1

Fecha 15-10-1993 (vigente hasta 20-12-95)

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, empresa de artes gráficas, obtiene tolueno por recuperación de los vapores de las tintas utilizadas en la imprenta. Dicho tolueno se remite a una empresa alemana que, según declara el consultante, lo destina a un uso distinto al de carburante o combustible.

Cuestión planteada:

Sujeción al impuesto sobre Hidrocarburos del citado tolueno.

Contestación:

El Real Decreto Ley 13/1993, de 4 de agosto, de Medidas Tributarias Urgentes establece, en un artículo único, la modificación de diversos preceptos de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, relativos al Impuesto sobre Hidrocarburos y con efectos a partir del 7 de agosto de 1993.

En el número 1 de dicho artículo se establece:

«1. Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 1 del artículo 46:

"No obstante lo anterior, los productos comprendidos en este apartado distintos de los definidos en los apartados 1 a 7 del artículo 49 solo tendrán la consideración de hidrocarburos, con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto, cuando se destinen a ser utilizados como carburante o combustible, siendo de aplicación en tal caso los tipos impositivos establecidos en la Tarifa 2ª del artículo 50"»

En consecuencia, el tolueno –producto clasificado en el código NC 2902– solo tendrá la consideración de hidrocarburo, con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto y por tanto, con aplicación de lo dispuesto en las normas de los Impuestos Especiales de Fabricación, cuando se destine a ser utilizado como carburante o combustible.

El tolueno, si no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto por su destino, no está sometido a los requisitos exigibles en la circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Fecha 21-10-1993 (vigente hasta el 20-12-95)**Descripción sucinta de los hechos:**

La sociedad consultante se dedica a la venta al por mayor de aceites lubricantes para industria y automóvil. Los aceites lubricantes que comercializa no son, en ningún caso, utilizados como combustible o carburante. La sociedad está interesada en recibir dichos aceites desde otros países miembros de la Comunidad Económica Europea.

Cuestión planteada:

Obligaciones formales, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, derivadas de la recepción de dichos aceites desde el ámbito comunitario no interno.

Contestación:

El Real Decreto Ley 13/1993, de 4 de agosto, de Medidas Tributarias Urgentes establece, en un artículo único, la modificación de diversos preceptos de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, relativos al Impuesto sobre Hidrocarburos y con efectos a partir del 7 de agosto de 1993.

En el número 1 de dicho artículo se establece:

«1. Se añade el siguiente párrafo al final del apartado 1 del artículo 46:

"No obstante lo anterior, los productos comprendidos en este apartado distintos de los definidos en los apartados 1 a 7 del artículo 49 solo tendrán la consideración de hidrocarburos, con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto, cuando se destinen a ser utilizados como carburante o combustible, siendo de aplicación en tal caso los tipos impositivos establecidos en la Tarifa 2ª del artículo 50"»

Los aceites lubricantes, al ser productos distintos de los definidos en los apartados 1 a 7 del artículo 49 de la Ley de Impuestos Especiales y siempre que no se destinen a ser utilizados como carburante o combustible, no tendrán la consideración de hidrocarburos, con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto y, por tanto, no les será de aplicación lo dispuesto en las normas de los Impuestos Especiales de Fabricación.

En consecuencia, la recepción de aceites lubricantes que no se destinen a ser utilizados como carburante o combustible desde otro país miembro de la Comunidad Económica Europea no genera obligaciones formales en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Fecha 12-04-1996

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante fabrica "... " destinado de modo exclusivo a la limpieza de motores industriales.

Cuestión planteada:

Inclusión o no en el ámbito objetivo del impuesto de dicho producto.

Contestación:

1º) El apartado 1 letra d) del artículo 46 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción introducida por el apartado 6 del artículo único de la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la mencionada Ley 38/1992, dispone:

... ..

Del precepto citado se desprende que por ser el producto denominado "... " un producto clasificable en el código NC27100021, dicho producto esta comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiéndole el epígrafe 2.8 de su Tarifa 2ª, conforme a lo establecido en el apartado 1 del artículo 50 de la mencionada Ley 38/1992.

2º) El apartado 1 del artículo 51 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción introducida por el apartado 9 del artículo único de la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la mencionada Ley 38/1992, dispone:

... ..

En consecuencia, la fabricación de "... " que se destine de modo exclusivo a la limpieza de motores industriales estará sujeta y exenta del Impuesto sobre Hidrocarburos por tratarse de un producto incluido en el ámbito objetivo de dicho impuesto que es destinado a un uso distinto al de carburante o combustible.

Fecha 19-04-1996

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante comercializa un producto denominado "... " destinado a la alimentación de la mecha de velas y quinqués con fines decorativos.

Cuestión planteada:

Inclusión o no en el ámbito objetivo del impuesto de dicho producto.

Contestación:

1º) El apartado 1 letra d) del artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción introducida por el apartado 6 del artículo único de la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la mencionada Ley 38/1992, dispone:

... ..

De los datos aportados por el consultante y del precepto citado, se desprende que por ser el producto denominado "... " un aceite medio clasificable en el código NC 2710, dicho producto esta comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiéndole el epígrafe

2.10 de su Tarifa 2ª, conforme a lo establecido en el apartado 1 del artículo 50 de la mencionada Ley 38/1992.

2º) El apartado 1 del artículo 51 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción introducida por el apartado 9 del artículo único de la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la mencionada Ley 38/1992, dispone:

.....

3º) El apartado 2 del artículo 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción introducida por el apartado 8 del artículo único de la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la mencionada Ley 38/1992, dispone:

.....

Dado que la utilización del producto objeto de consulta se produce en un proceso de combustión con el fin de alimentar la mecha de las velas y quinqués empleados en funciones decorativas, dicha utilización mediante combustión no conlleva fines de calefacción sino de carácter ornamental, no constituyendo un uso como combustible a efectos de este impuesto.

En consecuencia, la fabricación e importación del producto objeto de consulta para el mencionado destino estará sujeta y exenta del Impuesto sobre Hidrocarburos por tratarse de un producto incluido en el ámbito objetivo de dicho impuesto que es destinado a un uso distinto al de carburante o combustible.

Véase consulta de fecha 10-04-1997 en el artículo 51.1

2. Estarán también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.

Fecha 02-02-1996

Descripción sucinta de los hechos:

A la empresa consultante le suministran un aditivo denominado comercialmente "...", que se incorpora mediante inyección, a los productos petrolíferos que están circulando por los Oleoductos para mejorar su fluidez.

Cuestión planteada:

Inclusión o no en el ámbito objetivo del Impuesto de dicho producto.

Contestación:

1º) El apartado 1 letra K) del artículo 46 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción introducida por el apartado 6 del artículo único de la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la mencionada Ley 38/1992, dispone:

.....

En consecuencia, dado que de los datos aportados por el consultante resulta que el aditivo denominado "...", es un producto clasificable en el código NC 3811, dicho producto está comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiéndole el epígrafe 2.18 de su Tarifa 2ª, conforme a lo establecido en el apartado 1 del artículo 50 de la mencionada Ley 38/1992.

2º) Sentado este hecho, el artículo 53 apartado 4, de la citada Ley, según redacción introducida por el apartado 10 del artículo único de la Ley 40/1995 establece que:

... ..

En consecuencia, la circulación, tenencia y utilización del producto objeto de consulta no está sometida a requisitos formales específicos en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos al no estar comprendido en las definiciones del apartado 1 del artículo 49 del mismo.

3. Se comprenderán igualmente en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos distintos de los contemplados en el apartado 1 de este artículo -a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos y el gas natural- destinados a ser utilizados como combustibles.

Artículo 47. **Supuestos de no sujeción.**⁽⁷⁸⁾

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

Fecha 07-04-1994 (vigente hasta el 20-12-1995)

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante fabrica un hidrocarburo que, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 46 de la Ley 38/1992 en relación con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 54 de la misma, se incluye en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Tal hidrocarburo es enviado, para su utilización como combustible, a un establecimiento donde productos objeto de este impuesto son sometidos a tratamiento definido.

Cuestión planteada:

1. ¿Cuándo un establecimiento tiene la consideración de fábrica por aplicación de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 38/1992?
2. ¿En qué condiciones la utilización como combustible del hidrocarburo de referencia constituye un autoconsumo no sujeto del artículo 47 de la Ley 38/1992?.

Contestación:

1. El apartado 1 del artículo 53 [en su redacción vigente hasta el día 20-12-1995] de la Ley 38/1992 establece que:

"Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 9 del artículo 4, tendrán la consideración de fábrica los establecimientos en que se sometan los productos objeto del impuesto a un tratamiento definido, según el concepto establecido en la nota complementaria número 4 del capítulo 27 de la nomenclatura combinada".

Por "tratamiento definido" se entiende, de acuerdo con la nota complementaria número 4 del capítulo 27 de la Nomenclatura Combinada, un conjunto de operaciones en relación con la "aplicación de las partidas n^{os}. 2710, 2711 y 2712". Si se tiene en cuenta que el uso como combustible o carburante de los productos de las referidas partidas no constituye su "sometimiento a tratamiento definido" debe concluirse, a la vista de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley, que los únicos productos objeto del impuesto que deben tomarse en consideración para atribuir a un establecimiento la condición de "fábrica" por aplicación de lo dispuesto en el

⁽⁷⁸⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

Este artículo fue previamente modificado por el Real Decreto-ley 13/1993, de 4 de agosto, de Medidas Tributarias Urgentes (BOE de 6 de agosto).

artículo 53.1 de la Ley, son los definidos en el artículo 49, que siempre se mantienen, con independencia de su destino, dentro del ámbito objetivo del impuesto. Como se encarga de recordar el propio artículo 53.1, lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 9 del artículo 4 de la Ley, es "fábrica" el "establecimiento donde, en virtud de 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".

2. El artículo 47 de la Ley 38/1992 *[en su redacción vigente hasta el día 20-12-1995]* establece que *"no estará sujeto al impuesto el autoconsumo de hidrocarburos que se utilicen como combustibles en los procesos de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos"*.

Asimismo, del examen del apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/1992 -modificado de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-ley 13/1993- se desprende que existe una serie de productos, todos relacionados en el párrafo primero de dicho apartado, a los que en el mismo se atribuye, en principio, la condición de hidrocarburos. Sin embargo, el párrafo segundo de dicho apartado matiza el anterior en el sentido de que, salvo los definidos en los apartados 1 a 7 del artículo 49, que son hidrocarburos que en todo caso se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, el resto solo tendrá la consideración de hidrocarburos "con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto" cuando se destinen a ser utilizados como carburante o combustible.

De lo anterior puede deducirse que en realidad la Ley está utilizando la expresión "hidrocarburos" en un doble sentido. Por una parte en un sentido amplio que sería comprensivo de todos los productos relacionados en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 46. Por otra parte, en un sentido estricto la expresión "hidrocarburos" comprendería exclusivamente aquellos productos que se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 46.

Así las cosas cabe plantearse en cual de los dos sentidos emplea el artículo 47 de la Ley la expresión "hidrocarburos" cuando se refiere a aquéllos resultantes de un proceso de fabricación, por que de ello dependerá, obviamente, el alcance del supuesto de no sujeción contemplado en dicho artículo.

La resolución de la cuestión así planteada resultará de una interpretación de las normas afectadas que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1. del Código Civil, habrán de interpretarse "según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas." A estos efectos debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1º) La Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (DOCE Serie L nº 316 de 31 de octubre de 1992), relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, de la cual la Ley 38/1992 constituye la transposición al Derecho español, utiliza la expresión "hidrocarburos" en el sentido amplio antes aludido (cfr. artículo 2.1. de la Directiva) lo que no impide que, a continuación, la propia Directiva establezca que algunos de los considerados como tales "estarán sometidos al impuesto especial si se destinan al consumo, se ponen a la venta o se utilizan como combustible o carburante" (cfr. artículo 2.2. de la Directiva).

Por todo lo anterior cuando dicha Directiva fija en su artículo 4.3. que "el consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se considerará como hecho imponible, siempre que dicho consumo se efectúe con destino a dicha producción", está en definitiva estableciendo que el beneficio derivado de la no consideración como hecho imponible se extiende a los procesos de producción de todos aquellos productos que encajan en el concepto de "hidrocarburos" que contempla la propia Directiva en su artículo 2.1 que a su vez son los relacionados en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/1992.

2º) En la medida en que el artículo 47 de la Ley 38/1992 constituye la transposición del referido artículo 4.3 de la Directiva 92/81/CEE, parece claro que aquél, en caso de duda, deberá ser interpretado en el mismo sentido que la normativa comunitaria de la que trae causa.

En conclusión, este Centro considera que el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 47 de la Ley 38/1992 es aplicable respecto de los autoconsumos de hidrocarburos utilizados como combustible en los procesos de fabricación de todos los hidrocarburos relacionados en el apartado 1 de su artículo 46 y sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este último artículo.

a) La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.

2. Los hidrocarburos ya puestos a consumo en el ámbito territorial comunitario no interno contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, así como los contenidos en contenedores especiales y destinados al funcionamiento de los sistemas que equipan dichos contenedores en el curso del transporte no estarán sometidos al Impuesto sobre Hidrocarburos en el ámbito territorial interno. A efectos de este precepto y de los apartados 5 y 6 del artículo 51, se consideran:

a) "Depósitos normales":

- Los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas. Se consideran igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte que permitan la utilización directa del gas como carburante, así como los depósitos adaptados a otros sistemas de los que pueda estar equipado el medio de transporte.

- Los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los contenedores del mismo tipo que el contenedor de que se trate y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas de los que estén equipados los contenedores para usos especiales.

b) "Contenedores especiales": los contenedores equipados de dispositivos especialmente adaptados para los sistemas de refrigeración, oxigenación, aislamiento térmico u otros sistemas.

Artículo 48. **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).

2. La determinación del volumen en función de la temperatura se efectuará mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982.

Artículo 49. Conceptos y definiciones.⁽⁷⁹⁾

1. A efectos de este impuesto se establecen las siguientes definiciones:

a) "Gasolina con plomo": los productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.00.26, 2710.00.34 y 2710.00.36;

b) "Gasolina sin plomo": los productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.00.27, 2710.00.29 y 2710.00.32;

c) "Los demás aceites ligeros": los productos clasificados en los códigos NC 2710.00.11 a 2710.00.39 que no sean gasolina con plomo o gasolina sin plomo. Cuando se trate de productos clasificados en los Códigos NC 2710.00.21 y 2710.00.25 las disposiciones que se derivan de su inclusión en este apartado solo serán aplicables a los movimientos comerciales al por mayor.

d) "Queroseno": los productos clasificados en los códigos NC 2710.00.51 y 2710.00.55.

e) "Los demás aceites medios": los productos clasificados en los códigos NC 2710.00.41 a 2710.00.59 que no sean queroseno. Cuando se trate de productos clasificados en el Código NC 2710.00.59 las disposiciones que se derivan de su inclusión en este apartado solo serán aplicables a los movimientos comerciales al por mayor.

f) "Gasóleo": los productos clasificados en los códigos NC 2710.00.61 a 2710.00.69.

g) "Fuelóleo": los productos clasificados en los códigos NC 2710.00.71 a 2710.00.78.

h) "Gas licuado de petróleo" (GLP): los productos clasificados en los códigos NC 2711.12.11 a 2711.19.00;

i) "Metano": el hidrocarburo con un átomo de carbono, de constitución química definida, puro o comercialmente puro, clasificado en el código NC 2711.29.00;

j) "Los demás gases de petróleo": los productos clasificados en el código NC 2711 que no sean gas licuado de petróleo, metano o gas natural.

k) "Otros hidrocarburos sometidos a control": los productos clasificados en los códigos NC 2707.10, 2707.20, 2707.30, 2707.50, 2901.10, 2902.20, 2902.30, 2902.41.00, 2902.42.00, 2902.43.00 y 2902.44.

l) Se considerará definido en el presente artículo cualquier otro hidrocarburo al que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 bis de la Directiva 92/81/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos, según la redacción dada por la Directiva 94/74/CE, del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, resulten de aplicación las disposiciones de control y circulación previstas en la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los

⁽⁷⁹⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre. Véase su Disposición Transitoria Única.

Algunos de los códigos NC que se citan fueron actualizados por la O.M. de 22 de febrero de 1993 (BOE de 8 de marzo). Véase el artículo 18.2 de esta Ley.

productos objeto de impuestos especiales.

2. A efectos de este impuesto se considerará:

a) Uso como carburante: la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor.

b) Uso como combustible: la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante.

Véase consulta de fecha 23-04-1993 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 14-05-1993 en el artículo 51.1

Véase consulta de fecha 15-10-1993 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 21-10-1993 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 12-04-1996 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 19-04-1996 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 10-04-1997 en el artículo 51.1

Artículo 50. **Tipos impositivos.**⁽⁸⁰⁾

1. El impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tarifas y epígrafes:

⁽⁸¹⁾Tarifa 1ª:

Epígrafe 1.1. Gasolinas con plomo: 67.352 pesetas por 1.000 litros.

Epígrafe 1.2.1.⁽⁸²⁾ Gasolinas sin plomo de 97 I.O. o de octanaje superior: 67.040 pesetas por 1.000 litros.

Epígrafe 1.2.2. Las demás gasolinas sin plomo:

61.844 pesetas por 1.000 litros.

Epígrafe 1.3. Gasóleos para uso general: 44.901 pesetas por 1.000 litros.

Epígrafe 1.4. Gasóleos utilizables como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible: 13.097 pesetas por 1.000 litros.

⁽⁸⁰⁾ Tipos introducidos por la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 (BOE de 31 de diciembre).

⁽⁸¹⁾ Nueva redacción dada por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (BOE de 31 de diciembre).

⁽⁸²⁾ El anterior epígrafe 1.2 fue desdoblado en los epígrafes 1.2.1 y 1.2.2 por la Ley 12/1996 de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 (BOE de 31 de diciembre).

Fecha 31-03-1993**Descripción sucinta de los hechos:**

La Ley de Impuestos Especiales fija un tipo impositivo menor que el tipo general para el gasóleo que se utilice como carburante en motores de tractores y maquinaria agrícola.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable al gasóleo que se utiliza como carburante en cosechadoras agrícolas, sean o no propiedad de un agricultor.

Contestación:

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, ha establecido, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, un sistema de bonificación fiscal aplicable al gasóleo destinado a usos agrícolas, que se concreta en los artículos 50 y 54 del texto legal y que resulta aplicable a partir del 1 de enero de 1993.

El apartado 1 del artículo 50 de la Ley dispone:

... ..

El apartado 2 del artículo 54 de la Ley dispone:

... ..

En consecuencia, la utilización de gasóleo como carburante en cosechadoras y demás maquinaria agrícola para realizar labores agrícolas, se efectuará con aplicación del tipo reducido establecido en el epígrafe 1.4 del artículo 50. El artículo 63 del Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, aprobado por Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero (B.O.E. de 6 de marzo) determina las condiciones de aplicación del epígrafe 1.4 entre las cuales figura la obligación de justificar, en su caso, la utilización realmente dada al gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido.

Cabe añadir que este sistema supone la aplicación directa de un tipo reducido con lo que el gasóleo para usos agrícolas es adquirido a la fiscalidad neta que va a tener que soportar, sin que opere ya el mecanismo de imposición a tipo general y posterior devolución parcial del impuesto -exclusivamente al agricultor- por consumo de gasóleo B que establecía la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, derogada por la Ley 38/1992.

Fecha 28-06-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

En el artículo 106 del vigente Reglamento de los Impuestos Especiales se establece que "los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal". Por otro lado, en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal se definen algunas situaciones en las que la tarjeta identificativa del número de identificación fiscal, que se expidió provisionalmente por la Administración Tributaria, pierde operatividad en favor de otros documentos.

Cuestión planteada:

A los efectos de probar la condición de "consumidor final" a que se refiere el artículo 106.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales ¿cabe emplear como acreditativo del NIF un documento de los previstos en el Real Decreto 335/1990 distintos de la tarjeta o etiqueta identificativa?

Contestación:

1. El artículo 106, apartado 4, letra a), del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) establece:

"Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (NIF). No obstante, cuando pretendan recibir el gasóleo mediante importación o por procedimientos de circulación intracomunitaria deberán inscribirse en la oficina gestora correspondiente al lugar de consumo del gasóleo y acreditarán su condición de autorizados mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial".

2. El artículo 14, apartados 1 y 2, del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo (BOE de 14 de marzo) por el que se regula la composición y forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, establece:

"1. El Número de Identificación Fiscal podrá acreditarse mediante la exhibición bien de la tarjeta expedida para constancia del Código de Identificación, bien del documento nacional de identidad o de un documento oficial en el que figure el número personal de identificación de extranjero.

2. Asimismo, el Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer que el Número de Identificación Fiscal pueda acreditarse mediante una tarjeta o un documento o soporte de otra naturaleza, cuando sea facilitado por la Administración tributaria de acuerdo con los artículos 3º y 4º de este Real Decreto."

Por su parte, el artículo 3º del Real Decreto 338/1990 establece reglas especiales para la composición del Número de Identificación Fiscal, para españoles que no estén obligados a obtener el documento nacional de identidad, bien por ser menores de catorce años, bien por residir en el extranjero y para menores de dieciocho años que no ostenten la nacionalidad española y no tengan asignado un número personal de identificación de extranjero. El artículo 4º del mismo Real Decreto establece el régimen provisional para la identificación de las persona físicas de nacionalidad española cuyo número del documento nacional de identidad no vaya aún seguido del correspondiente código o carácter de verificación.

3. Lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 106.4 a) del Reglamento de los Impuestos Especiales se dirige a establecer un mecanismo por el que se identifique suficientemente al consumidor final, a cuyos efectos se alude a "la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal" a título enumerativo, por ser éstos los documentos con los que más comúnmente dicho número se acredita. En estas circunstancias, esta Dirección General entiende que el número de identificación fiscal podrá acreditarse igualmente con cualquiera de los documentos oficiales a que se refiere el artículo 14 del Real Decreto 338/1990.

Epígrafe 1.5. Fuelóleos: 2.235 pesetas por tonelada.

Epígrafe 1.6. GLP para uso general: 132.313 pesetas por tonelada.

Epígrafe 1.7. GLP utilizable como carburante en vehículos automóviles de servicio público: 6.562 pesetas por tonelada.

Fecha 05-12-1994

Descripción sucinta de los hechos:

La ley de Impuestos Especiales fija un tipo impositivo menor que el tipo general para el GLP que se utilice como carburante en vehículos automóviles de servicio público.

Cuestión planteada:

¿Cuál es el alcance de la expresión "vehículos automóviles de servicio público"?

Contestación:

El apartado 1 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dispone:

"El impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tarifas y epígrafes:

Tarifa 1ª

...

Epígrafe 1.6....

Epígrafe 1.7....

Epígrafe 1.8. ...

..."

Este epígrafe 1.7 ha de ser contemplado en el contexto de la normativa comunitaria de la que trae causa. Efectivamente un tipo reducido de tales características, que podría estar en contradicción con lo dispuesto en las Directivas 92/81/CEE ⁽¹⁾ y 92/82/CEE ⁽²⁾, fue expresamente autorizado por el Consejo de la CEE mediante la Decisión 92/510/CEE, de 19 de octubre de 1992 (véase DOCE nº L316 de 31 de octubre de 1992) donde se autorizó a España a aplicar una reducción en el tipo impositivo del Impuesto sobre Hidrocarburos exigible "al gas licuado de petróleo utilizado para vehículos de servicio público dedicados al transporte de ámbito local."

De acuerdo con lo anterior, a la vista de lo dispuesto en la letra a) 3º del apartado 1 del artículo 100 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre y modificado por el Real Decreto 891/1991, de 7 de junio, todo ello en relación con lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y en el artículo 3º del Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, cabe concluir que, a los efectos de la aplicación del referido epígrafe 1.7 del Impuesto sobre Hidrocarburos, por "vehículos automóviles de servicio público" debe entenderse aquellos vehículos automóviles dedicados al transporte retribuido de ámbito local de pasajeros o de mercancías, siempre que figuren inscritos como tales en el Registro General de Transportistas y de Empresas de Actividades Auxiliares y Complementarias del Transporte del Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente.

⁽¹⁾ Relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DOCE nº L316 de 31.10.92)

⁽²⁾ Relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DOCE nº L316 de 31.10.92)

Epígrafe 1.8. GLP destinados a usos distintos a los de carburante: 0⁸³ pesetas por tonelada.

⁽⁸³⁾ Tipo modificado por el Real Decreto-ley 15/1999 de 1 de octubre

por el que se aprueban medidas de liberalización, reforma estructural e incremento de la competencia en el sector de hidrocarburos (BOE de 2 de octubre)

Fecha 29-01-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

La empresa consultante desea introducir en el mercado un nuevo tipo de grill-barbacoa que funciona con recargas de gas (mezcla de propano y butano).

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable en relación con el Impuesto de Hidrocarburos.

Contestación:

1.-Un gas licuado que consista en una mezcla de propano y butano se clasificará en alguno de los códigos NC 2711.12.11 a 2711.19.00.

A los efectos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dicho gas está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 46.1.e) de la Ley) y se define como "gas licuado de petróleo (GLP)" (art. 49.1.h) de la Ley).

2.-El artículo 50 de la Ley establece, en su tarifa 1ª, tres epígrafes diferentes de aplicación al GLP, con arreglo a los cuales se exigirá el impuesto, dependiendo del uso al que se destine este gas.

El tipo impositivo aplicable al GLP que se utiliza en estufas de combustión para grill-barbacoa, es el establecido en el epígrafe 1.8 de la Tarifa 1ª que, en la actualidad, es de 1.180 pesetas por tonelada.

3.-Las prescripciones que, desde un punto de vista fiscal, se deben cumplir por quienes fabriquen, importen o en general, comercien con bienes objeto de impuestos especiales -como es el GLP- están contenidas en la Ley 38/1992 (Boletín Oficial del Estado de 19 de diciembre) y en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Boletín Oficial del Estado de 28 de julio), y en otras normas administrativas de rango inferior que las desarrollan.

Epígrafe 1.9. Metano para uso general: 2.800 pesetas por gigajulio.

Epígrafe 1.10. Metano destinado a usos distintos a los de carburante: 25,82 pesetas por gigajulio.

Epígrafe 1.11. Queroseno para uso general: 48.549 pesetas por 1.000 litros.

Epígrafe 1.12. Queroseno destinado a usos distintos a los de carburante: 24.051 pesetas por 1.000 litros.

Tarifa 2ª.⁽⁸⁴⁾

Epígrafe 2.1. Alquitranses de hulla y demás productos clasificados en el código NC 2706: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.2. Benzoles y demás productos clasificados en los códigos NC 2707.10, 2707.20, 2707.30 y 2707.50: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

⁽⁸⁴⁾ Véase artículo 116 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Epígrafe 2.3. Aceites de creosota; productos clasificados en el código NC 2707.91.00: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.4. Aceites brutos y demás productos clasificados en los códigos NC 2707.99.11, 2707.99.19: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.5. Aceites crudos condensados de gas natural, clasificados en el código NC 2709, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.11.

Epígrafe 2.6. Aceites crudos condensados de gas natural, clasificados en el código NC 2709, destinado a usos distintos a los de carburante: el tipo establecido para el epígrafe 1.12.

Epígrafe 2.7. Los demás productos clasificados en el código NC 2709: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.8. Gasolinas especiales y demás productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.00.21, 2710.00.25, 2710.00.37 y 2710.00.39: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

Epígrafe 2.9. Aceites medios distintos de los querosenos, clasificados, con independencia de su destino, en el código NC 2710.00.59, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.11.

Epígrafe 2.10. Aceites medios distintos de los querosenos, clasificados, con independencia de su destino, en el código NC 2710.00.59 y destinados a usos distintos a los de carburante: el tipo establecido para el epígrafe 1.12.

Epígrafe 2.11. Aceites pesados y preparaciones clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.00.87, 2710.00.88, 2710.00.89, 2710.00.92, 2710.00.94, 2710.00.96 y 2710.00.98: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.12. Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00, a excepción del metano, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.9.

Epígrafe 2.13. Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00, a excepción del metano, destinados a usos distintos a los de carburante: el tipo establecido para el epígrafe 1.10.

Epígrafe 2.14. Vaselina y demás productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2712.10, 2712.20.00, 2712.90.39 y 2712.90.90: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.15. Mezclas bituminosas clasificadas en el código NC 2715: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.16. Hidrocarburos de composición química definida, incluidos en el ámbito objetivo del impuesto y clasificados en los códigos NC 2901 y 2902: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

Epígrafe 2.17. Preparaciones clasificadas en los códigos NC 3403.11.00 y 3403.19: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.18. Preparaciones antidetonantes y aditivos clasificados en el código NC

3811: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

Epígrafe 2.19. Mezclas de alquilbencenos y mezclas de alquinaftalenos clasificadas en el código NC 3817: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

2. A los productos comprendidos en los apartados 2 y 3 del artículo 46 se les aplicarán los tipos impositivos correspondientes a aquellos hidrocarburos comprendidos en la tarifa 1ª del impuesto cuya capacidad de utilización resulte equivalente, según se deduzca del expediente de autorización de utilización a que se refiere el apartado 1 del artículo 54 de esta Ley.

3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 8, la aplicación de los tipos reducidos fijados para los epígrafes 1.4, 1.7, 1.8, 1.10, 1.12, 2.10 y 2.13 queda condicionada al cumplimiento de las condiciones que se establezcan reglamentariamente⁽⁸⁵⁾ en cuanto a la adición de trazadores y marcadores, así como a la utilización realmente dada a los productos. Tales condiciones podrán comprender el empleo de medios de pago específicos.

Fecha 26-04-1999

Descripción sucinta de los hechos:

En el artículo 106 del vigente Reglamento de los Impuestos Especiales se establece que "los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal". Por otro lado, en el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal se definen algunas situaciones en las que la tarjeta identificativa del número de identificación fiscal, que se expidió provisionalmente por la Administración Tributaria, pierde operatividad en favor de otros documentos.

Cuestión planteada:

¿A los efectos de probar la condición de "consumidor final" a que se refiere el artículo 106.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales ¿cabe emplear como acreditativo del NIF un documento de los previstos en el Real Decreto 335/1990 distintos de la tarjeta o etiqueta identificativa?

Contestación:

1. El artículo 106, apartado 4, letra a), del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) establece:

"Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (NIF). No obstante, cuando pretendan recibir el gasóleo mediante importación o por procedimientos de circulación intracomunitaria deberán inscribirse en la oficina gestora correspondiente al lugar de consumo del gasóleo y acreditarán su condición de autorizados mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial".

2. El artículo 14, apartados 1 y 2, del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo (BOE de 14 de marzo) por el que se regula la composición y forma de utilización del Número de Identificación

⁽⁸⁵⁾ Véanse los artículos 106 y 114 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fiscal, establece:

"1. El Número de Identificación Fiscal podrá acreditarse mediante la exhibición bien de la tarjeta expedida para constancia del Código de Identificación, bien del documento nacional de identidad o de un documento oficial en el que figure el número personal de identificación de extranjero.

2. Asimismo, el Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer que el Número de Identificación Fiscal pueda acreditarse mediante una tarjeta o un documento o soporte de otra naturaleza, cuando sea facilitado por la Administración tributaria de acuerdo con los artículos 3º y 4º de este Real Decreto."

Por su parte, el artículo 3º del Real Decreto 338/1990 establece reglas especiales para la composición del Número de Identificación Fiscal, para españoles que no estén obligados a obtener el documento nacional de identidad, bien por ser menores de catorce años, bien por residir en el extranjero y para menores de dieciocho años que no ostenten la nacionalidad española y no tengan asignado un número personal de identificación de extranjero. El artículo 4º del mismo Real Decreto establece el régimen provisional para la identificación de las persona físicas de nacionalidad española cuyo número del documento nacional de identidad no vaya aún seguido del correspondiente código o carácter de verificación.

3. Lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 106.4 a) del Reglamento de los Impuestos Especiales se dirige a establecer un mecanismo por el que se identifique suficientemente al consumidor final, a cuyos efectos se alude a "la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal" a título enumerativo, por ser éstos los documentos con los que más comúnmente dicho número se acredita. En estas circunstancias, esta Dirección General entiende que el número de identificación fiscal podrá acreditarse igualmente con cualquiera de los documentos oficiales a que se refiere el artículo 14 del Real Decreto 338/1990.

Artículo 51. **Exenciones.**⁽⁸⁶⁾

Además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53, las siguientes operaciones:

1.⁽⁸⁷⁾ La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto comprendidos en su tarifa 2ª, que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.

Véase consulta de fecha 23-04-1993 en el artículo 46.1

Fecha 14-05-1993

Descripción sucinta de los hechos:

El motor de dos tiempos se caracteriza por que su lubricación se produce de modo

⁽⁸⁶⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre). Véase su Disposición Transitoria Única.

Este artículo fue previamente modificado por el Real Decreto-Ley 13/1993, de 4 de agosto, de Medidas Tributarias Urgentes (BOE de 6 de agosto) y por la Ley 42/1994 de 30 de diciembre, de Medidas fiscales administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre).

⁽⁸⁷⁾ Véase el artículo 116 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

interno mediante un aceite o preparación lubricante que se mezcla con el carburante de dicho motor. El lubricante termina consumiéndose en el interior del motor.

Cuestión planteada:

Procedencia de la exención del impuesto por usos distintos a los de carburante o combustible para el aceite referido.

Contestación:

El apartado 1 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que estará exenta, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, "la fabricación e importación de los productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 2ª que se destinen a ser utilizados en usos distintos de los de carburante o combustible".

El apartado 8 del artículo 49 de la Ley establece que "uso como carburante" es "la utilización de un hidrocarburo como combustible en cualquier tipo de motor". La utilización de un hidrocarburo como combustible busca el aprovechamiento de la energía liberada en la combustión como fin primario y fundamental. Por ello, otras utilidades de un hidrocarburo en las que se pueda producir una combustión accesoria no pretendida como fin primario y fundamental, no significarán necesariamente un uso como combustible o carburante a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos.

En el sentido de lo anterior, el motor de dos tiempos se caracteriza por que su lubricación se produce de modo interno mediante un aceite o preparación lubricante que se mezcla con el carburante de dicho motor. Con ello el lubricante termina consumiéndose en el interior del motor.

La finalidad primordial por la que se utilizan estos aceites o preparaciones lubricantes en motores de dos tiempos es la de disminuir la fricción entre las piezas y partes móviles del motor y, con tal finalidad, se exigen del aceite especificaciones técnicas concretas.

Por ello, aunque el producto se consuma dentro del motor y aparentemente desaparezca por combustión, no puede entenderse que el aceite tiene como finalidad ser utilizado como carburante cuando su combustión es accesoria, inevitable y económicamente no rentable al ser el precio de estos aceites superior al de los carburantes a que pretendidamente sustituirían.

En consecuencia, cuando un aceite o preparación lubricante al que sería de aplicación un tipo de los establecidos en la tarifa 2ª sale de fábrica o depósito fiscal, con ultimación del régimen suspensivo, destinado a ser utilizado en un motor de dos tiempos como lubricante, esta Dirección General entiende que tal utilización final no constituye un uso como carburante y es aplicable la exención establecida en el apartado 1 del artículo 51 de la Ley.

Véase consulta de fecha 15-10-1993 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 21-10-1993 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 12-04-1996 en el artículo 46.1

Véase consulta de fecha 19-04-1996 en el artículo 46.1

Fecha 10-04-1997

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante comercializa dos productos, incluidos en el código NC 3811, que se utilizan añadiéndose al depósito de carburante de los automóviles.

Cuestión planteada:

Aplicación de la exención del impuesto sobre Hidrocarburos por uso distinto al de carburante o combustible.

Contestación:

1 - El apartado 1, letra k, del artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que, a efectos de esta Ley, los productos clasificados en el código NC 3811 tendrán la consideración de hidrocarburos.

El artículo 50 de la Ley "Tipos impositivos" incorpora una "Tarifa 2ª" cuyo epígrafe 2.18 reza:

"Epígrafe 2.18. Preparaciones antidetonantes y aditivos clasificados en el código NC 3811: el tipo establecido para el epígrafe 1.1"

El artículo 51 de la Ley establece que estarán exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

... ..

La consideración de que constituye un uso como carburante o combustible se establece en el artículo 49.2 de la Ley:

... ..

2 - Los productos objeto de esta consulta, denominados comercialmente "... y "...", son preparaciones que se clasifican en el código NC 3811 y, por consiguiente, constituyen hidrocarburos sujetos al impuesto que será exigible, en su caso, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 2.18 del artículo 50 de la Ley. En lo que atañe a esta consulta, los productos citados tendrían derecho a beneficiarse de la exención del impuesto si se destinasen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible"

A estos efectos, se pone de manifiesto que los productos "... y ..." son aditivos para carburantes que se presentan comercialmente en envases de 300 cl. en los que figura escrita la leyenda "añadir directamente al depósito de gasolina"; el primero se caracteriza por que "aumenta el rendimiento del motor", "mejora la combustión" y "mejora el consumo de combustible", según la documentación comercial presentada; el segundo producto se describe como "destinado directamente a la limpieza del sistema de inyección" y se presenta de modo que puede ser utilizado directamente mientras se conduce el vehículo o bien, estando el vehículo detenido y el motor en marcha, a través de un circuito cerrado formado por el carburador del motor y otro aparato que comercializa la empresa, denominado "...", conectado al motor a través de acopladores.

De la presentación de los productos y de la descripción de sus características, se deduce que la función de los productos citados es en cualquiera de los casos coadyuvar a la mejora de la combustión normal de la gasolina y se realiza, también en ambos casos, mediante combustión del producto en el motor; a juicio de esta Dirección General, ello constituye un uso como carburante.

En estas circunstancias, los productos "... y ..." no tienen derecho a la exención del impuesto establecida en el artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales, para productos comprendidos en la tarifa 2ª que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.

2. La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la

aviación privada de recreo.⁽⁸⁸⁾

Fecha 19-09-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Un aeroclub imparte clases prácticas de pilotaje a sus asociados en aeronaves propiedad del club. Dichas clases se financian mediante las cantidades abonadas por los alumnos que permiten cubrir los gastos generados por los cursos de pilotaje.

Cuestión planteada:

Derecho a la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos establecida en el apartado 2 a) del artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales, para el consumo de carburante en dichas clases.

Contestación:

1. El apartado 2a) del artículo 51 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que estará exenta, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.

El apartado 3 del artículo 4 de la Ley establece que se entenderá por:

"3. "Aviación privada de recreo". La realizada mediante la utilización de una aeronave, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso."

2. Los hechos, según expone el consultante, son los siguientes:

Un aeroclub, en el que existe una escuela de pilotos autorizada por la Dirección General de Aviación Civil, organiza unos cursos de pilotaje utilizando aeronaves propias e instructores de vuelo contratados por el propio aeroclub. Una de las condiciones para la participación en dichos cursos es el pago de una cantidad de dinero con la que se cubren los gastos derivados de la realización de los mismos.

3. En relación con lo anterior, esta Dirección General entiende que dichos cursos de pilotaje, organizados por el aeroclub y cuyo coste queda cubierto por las cantidades abonadas por los alumnos, deben considerarse comprendidos en la expresión "prestación de servicios a título oneroso" a que alude el apartado 3 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales no constituyendo, por tanto, "aviación privada de recreo". En consecuencia, resultará aplicable la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos establecida en el apartado 2 a) del artículo 51 de la Ley, en relación con los productos comprendidos en el ámbito objetivo de dicho impuesto empleados como carburante en la navegación aérea con ocasión de la celebración de dichos cursos.

b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.⁽⁸⁹⁾

⁽⁸⁸⁾ Véase el artículo 101 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁸⁹⁾ Véase el artículo 102 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 23-11-1994**Descripción sucinta de los hechos:**

La empresa consultante suministra carburante a embarcaciones tratándose en su mayor parte de yates.

Cuestión planteada:

En qué condiciones es aplicable la exención prevista en el artículo 51 apartado 2 b) de la Ley 38/1992.

Contestación:

1º) El apartado 2, letra b), del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dispone:

.....

Por tanto, la exención sólo es aplicable en el caso de embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo.

2º) El apartado 13 del artículo 4 de la citada Ley define navegación privada de recreo como "la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso".

En consecuencia, la condición de "privada de recreo" de una navegación que efectúe una embarcación que no sea de titularidad pública dependerá de la finalidad a la que la destine la persona que pueda utilizarla por cualquier título, puesto que dicha finalidad constituye el elemento determinante de la aplicación de la exención prevista en el apartado 2 letra b) del artículo 51 de la Ley 38/1992.

Fecha 23-01-1995**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante es propietario de una embarcación que durante la época estival remolca artilugios neumáticos en forma de tubo o plataforma, en los que, previo pago del correspondiente servicio, montan pasajeros para efectuar determinados trayectos cercanos a la costa.

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 51 apartado 2 b) de la Ley 38/1992.

Contestación:

1º) El apartado 2, letra b), del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dispone:

.....

Por tanto, la exención sólo es aplicable en el caso de embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo.

2º) El apartado 13 del artículo 4 de la citada Ley define navegación privada de recreo como "la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o

mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso".

Del precepto anterior se infiere que, dado que la embarcación objeto de consulta se destina por su propietario durante la época estival a un fin comercial, en particular, a la prestación de servicios de remolque a título oneroso, esta embarcación al prestar dichos servicios realiza navegación distinta de la privada de recreo.

En consecuencia, esta Dirección General entiende que la exención prevista en el apartado 2 letra b) del artículo 51 de la Ley 38/1992 es aplicable al carburante utilizado por la embarcación objeto de consulta cuando ésta realiza navegación distinta de la privada de recreo, debiéndose efectuar el avituallamiento del carburante, conforme al procedimiento establecido en el artículo 66 del Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación, aprobado por Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero (B.O.E. de 6 de marzo).

Fecha 03-09-1996

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es titular de la empresa cuya actividad consiste en instalar a unos cien metros de la playa un tele-ski que puede arrastrar hasta 10 esquiadores a la vez en un recorrido aproximado de un kilómetro. Para el transporte de los esquiadores desde la orilla al tele-ski y viceversa dispone de dos embarcaciones, estando incluido en la retribución global de la actividad que desarrolla dicha empresa, el pago del mencionado servicio de transporte.

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 51 apartado 2 b) de la Ley 38/1992.

Contestación:

1º) El apartado 2, letra b), del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dispone:

... ..

Por tanto, la exención sólo es aplicable en el caso de embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo.

2º) El apartado 13 del artículo 4 de la citada Ley define navegación privada de recreo como "*la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso*".

Del precepto anterior se infiere que, dado que las embarcaciones objeto de consulta se destinan por la empresa consultante a un fin comercial, en particular, al transporte de esquiadores desde la orilla al tele-ski y viceversa a título oneroso, estas embarcaciones al prestar dichos servicios realizan navegación distinta de la privada de recreo.

En consecuencia, esta Dirección General entiende que la exención prevista en el apartado 2 letra b) del artículo 51 de la Ley 38/1992 es aplicable al carburante utilizado por las embarcaciones objeto de consulta, debiéndose efectuar el avituallamiento del carburante, conforme al procedimiento establecido en el artículo 102 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 1-06-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa se dedica a la venta, alquiler, reparación y mantenimiento de

embarcaciones de recreo para uso privado

Cuestión planteada:

Posibilidad de que quede exento del Impuesto sobre Hidrocarburos el carburante en el mantenimiento y pruebas de las embarcaciones de recreo

Contestación:

1.- La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece en su artículo 51.2 la exención de la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

... ..

Por otra parte, el artículo 103 del Reglamento de Impuestos Especiales establece que:

"1. La aplicación de las exenciones establecidas en los párrafos c), d), e) y g) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley, deberá ser solicitada previamente del centro gestor por el titular de las centrales de producción eléctrica o de las centrales combinadas de cogeneración de electricidad y calor, de las empresas ferroviarias, de los centros de construcción y mantenimiento de buques y aeronaves o de los altos hornos.

2. El centro gestor expedirá en su caso, la correspondiente autorización de suministro con exención del impuesto, con una validez máxima de cinco años.

3. Una vez concedida la autorización a que se refiere el apartado anterior, los titulares de las empresas solicitarán de las oficinas gestoras correspondientes a los lugares donde radiquen las centrales, altos hornos o depósitos de carburantes, la inscripción en el registro territorial de tales establecimientos. La oficina gestora expedirá la tarjeta de inscripción que deberá presentarse al suministrador de los combustibles o carburantes.

4. Las empresas beneficiarias de la exención deberán llevar la contabilidad necesaria a efectos de justificar la utilización de los combustibles y carburantes en los fines que han motivado la exención."

2.- De acuerdo con los preceptos transcritos, la utilización de hidrocarburos en el mantenimiento y pruebas de embarcaciones de recreo estará exenta del Impuesto sobre Hidrocarburos, siempre que se cumplan los requisitos legal y reglamentariamente exigidos.

c) La producción de electricidad en centrales eléctricas o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.⁽⁹⁰⁾

Fecha 17-06-1993

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante utiliza como combustible gas-oil para el funcionamiento de la maquinaria utilizada para la extracción de lignito pardo y negro, que se utiliza posteriormente como combustible para una central térmica.

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar la exención al gas-oil utilizado en la actividad minera.

⁽⁹⁰⁾ Véase el artículo 103 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Contestación:

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales en su artículo 51, apartado 2, letra c) establece la exención para la fabricación e importación de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo y que se destinen a la producción de electricidad y a la cogeneración de electricidad y de calor.

El artículo 67⁽¹⁾ del Reglamento Provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación (R.D. 258/1993, de 19 de febrero) establece en sus apartados 1 y 3 lo siguiente:

"1. La aplicación de las exenciones establecidas en los párrafos c), d) y e) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley, deberá ser solicitada previamente al Centro gestor por el titular de las centrales térmicas, de las empresas ferroviarias o de los centros de construcción y mantenimiento de buques y aeronaves.

....

2...

....

3. Una vez concedida la autorización a que se refiere el apartado anterior, los titulares de las empresas solicitarán de las oficinas gestoras correspondientes a los lugares donde radiquen las centrales o depósitos de carburantes, la inscripción en el registro territorial de tales establecimientos. La oficina gestora expedirá la tarjeta de inscripción que deberá presentarse al proveedor de los combustibles o carburantes."

De la interpretación conjunta de los preceptos transcritos se desprende que la exención contemplada en el artículo 51.2.c) de la Ley es aplicable únicamente a los hidrocarburos destinados a la producción de electricidad mediante su utilización directa como combustible en centrales térmicas. La exención no puede extenderse a la utilización de hidrocarburos como carburante en vehículos y maquinaria propios de la actividad minera aunque esta actividad sea desempeñada, incluso como actividad integrada en la producción de electricidad, por la propia empresa titular de la central térmica.

⁽¹⁾ Artículo 103 del vigente Reglamento de Impuestos Especiales.

d) Su utilización como carburante en el transporte por ferrocarril.⁽⁹⁰⁾

e) Su utilización en la construcción, modificación, pruebas y mantenimiento de aeronaves y embarcaciones.⁽⁹⁰⁾

f) Su utilización en operaciones de dragado de vías navegables y puertos.⁽⁹¹⁾

Fecha 20-09-1996**Descripción sucinta de los hechos:**

La empresa consultante utiliza cierta maquinaria en la realización de determinadas labores en la obra de ampliación de la Dársena Sur de Puerto de Valencia.

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos establecida en el

⁽⁹¹⁾ Véase el artículo 104 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

artículo 51.2.f) de la Ley.

Contestación:

1º) La letra f) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dispone que:

... ..

En consecuencia, la Ley otorga un beneficio fiscal para el carburante utilizado en las operaciones de dragado de vías navegables y puertos con independencia del lugar desde el que se efectúen las mismas.

2º) Sentado lo anterior, la cuestión planteada se centra en determinar que debe entenderse por "operaciones de dragado". Tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual, de acuerdo con las definiciones contenidas en el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua cabría considerar como operaciones de dragado "aquellas operaciones consistentes en ahondar o limpiar los puertos y ríos por medio de una máquina denominada draga, extrayendo de ellos fango, piedras, arena, etc."

En consecuencia, aquella maquinaria objeto de la presente consulta que se emplee en labores consistentes en ahondar y limpiar los puertos, los ríos, etc. y más concretamente en el caso que nos ocupa, la Dársena Sur del Puerto de Valencia, extrayendo de ella fango, piedras, arena, etc., podrá recibir el carburante con exención del impuesto sobre hidrocarburos. A efectos de esta exención no pueden considerarse "operaciones de dragado" las que se realicen sobre los materiales extraídos con posterioridad a su extracción.

3º) La aplicación de la exención se efectuará de acuerdo con el procedimiento establecido en los apartados 2 y siguientes del artículo 102 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, sustituyéndose los datos relativos al armador, al consignatario y al buque, por los relativos a la empresa que realiza la operación de dragado y a los artefactos utilizados.

g) Su inyección en altos hornos con fines de reducción química, añadidos al carbón que se utilice como combustible principal, incluso si de dicha inyección se deriva, secundariamente, una combustión aprovechada con fines de calefacción.⁽⁹²⁾

La aplicación de la exención con respecto a la utilización de gasóleo en los supuestos a que se refiere el presente apartado 2 quedará condicionada, salvo en el supuesto de operaciones de autoconsumo sujetas, a que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido.

3.⁽⁹³⁾ La fabricación, importación o comercialización de los productos que a continuación se relacionan, que se destinen a su uso como carburante, directamente o mezclados con carburantes convencionales, en el campo de las actividades piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes:

a) El alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal (bioetanol) definido en la subpartida 2207.20.00 10/80 del arancel integrado de las Comunidades Europeas, ya se utilice como tal o previa modificación química.

⁽⁹²⁾ Véase el artículo 103 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁹³⁾ Véase el artículo 105 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

b) El alcohol metílico (metanol) definido en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación química.

c) Los aceites vegetales definidos en los códigos NC 1507, 1508, 1510, 1511, 1512, 1513, 1514 y 1515.

d) El aceite vegetal, modificado químicamente, definido en el código NC 1518.

Fecha 16-09-1998

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante desea utilizar Etil Tertio Butil Eter (ETBE) que es un aditivo de origen vegetal obtenido en el marco de un proyecto piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. Dicho aditivo se destinará, en el marco de dicho proyecto piloto, a ser mezclado con gasolinas con y sin plomo utilizadas como carburante.

Cuestión planteada:

1ª) Posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 51.3 de la Ley cuando el ETBE se mezcle con gasolina con plomo.

2ª) Tipo impositivo aplicable para el cálculo de la exención, de los dos existentes en la actualidad para gasolinas sin plomo.

3ª) Posibilidad de aplicar la exención con independencia del destino que, posteriormente, se pueda dar a las gasolinas en cuya formulación se ha empleado ETBE.

Contestación:

A) NORMATIVA A QUE SE REFIERE LA CONSULTA PLANTEADA

1. El artículo 51.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dispone que estará exenta la fabricación de "a) el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal (bioetanol) definido en la subpartida 2207.20.00 10/80 del arancel integrado de las Comunidades Europeas, ya se utilice como tal o previa modificación química", que se destine a su uso como carburante, "directamente o mezclado con carburantes convencionales, en el campo de las actividades piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes".

2. Por su parte, el apartado 5 del artículo 105 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/95, de 7 de julio, dispone lo siguiente:

"5. Cuando el biocarburante se destine a mezclarse con un carburante convencional, bien como tal o bien mediante su previa conversión en aditivo, antes de la ultimación del régimen suspensivo, se observarán las siguientes reglas:

a) El producto se enviará en régimen suspensivo desde el establecimiento que tenga la consideración de fábrica hasta aquél en que se incorpore al carburante convencional.

b) A la entrada del biocarburante en el establecimiento en el que se mezcle con el carburante convencional, el servicio de intervención, previa aportación del acuerdo de reconocimiento de exención o copia compulsada del mismo, expedirá a nombre del titular del establecimiento una certificación del volumen de biocarburante que entra en dicho establecimiento. Dicha certificación que, previa comunicación a la oficina gestora, podrá ser transferida a cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, facultará a su titular para la aplicación de la exención respecto de un volumen de carburante convencional igual al

del biocarburante a que se refiere la certificación.

c) A los efectos del párrafo b) anterior, el carburante convencional respecto del que se aplique la exención será aquel con el que se mezcló el biocarburante. En particular cuando se trate del aditivo biocarburante Etil Tertio Butil Eter (ETBE) obtenido a partir del alcohol etílico, el carburante convencional respecto del que se aplique la exención será la gasolina sin plomo.

d) La aplicación de la exención por el procedimiento previsto en este apartado no podrá dar lugar a declaraciones-liquidaciones negativas."

3. Además resulta interesante destacar, en relación con la segunda de las cuestiones planteadas, que, hasta el 31 de diciembre de 1996 la gasolina sin plomo estuvo gravada al tipo impositivo previsto en el epígrafe 1.2 de la tarifa 1ª del artículo 50 de la Ley 38/1992. Con efectos 1 de enero de 1997, la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 estableció un nuevo tipo impositivo, que podríamos denominar "incrementado", para la gasolina sin plomo de alto octanaje (97 IO o superior), reservando para el resto de gasolinas sin plomo el hasta entonces tipo único.

B) APLICACIÓN DE LA NORMATIVA EN RELACIÓN CON LAS CUESTIONES PLANTEADAS.

1ª) El procedimiento previsto en el apartado 5 del artículo 105 del Reglamento tiene por objeto permitir la aplicación de la exención prevista en el artículo 51.3 de la Ley cuando el biocarburante respecto del cual se pretende aplicar la misma, se incorpora a un carburante convencional en el proceso de fabricación de éste, de un modo tal que en el momento en que normalmente habría de apreciarse la aplicabilidad de la exención (el del devengo del impuesto) el biocarburante no es individualizable respecto del carburante convencional que lo contiene que, por lo demás, es un producto fungible.

En particular tratándose de aditivos, no es posible, en el marco actual de la gestión del impuesto, precisar, respecto de una partida concreta de carburante convencional a su salida de un depósito fiscal, si incorpora o no ETBE ni la proporción en que éste, en su caso, está incorporado al mismo.

Por todo lo anterior, el procedimiento de referencia se basa en el reconocimiento de la exención en un momento en que el biocarburante es individualizable como tal, es decir, en el momento de su introducción en el proceso de fabricación del carburante convencional. Ahora bien, el tipo impositivo aplicable depende del carburante convencional con el que el biocarburante se mezcla o entra en su composición, que es el principio que consagra el primer inciso de la letra c) del artículo 105.5 del Reglamento. Pero tratándose de un aditivo, como el ETBE, respecto del cual no es posible a priori saber con qué carburante convencional se va a mezclar, el Reglamento ha establecido una regla de fijación de cuál es el carburante con el que en todo caso se va a considerar mezclado: la gasolina sin plomo.

Por tanto, el último inciso de la letra c) del artículo 105.5 del Reglamento no debe entenderse en el sentido de que la exención del artículo 51.3 de la Ley no sea aplicable si el ETBE se mezcla con un carburante distinto de la gasolina sin plomo, sino en el sentido de que, cualquiera que sea el carburante convencional con el que realmente se mezcle el ETBE -dato desconocido en el momento de su introducción en "fábrica"-, se considerará, a efectos de cuantificar el importe de la exención que ha de resultar aplicable, que, por tratarse de ETBE, el carburante convencional con el que se mezclará será, en todo caso, gasolina sin plomo.

2ª) De acuerdo con lo que se acaba de exponer, la necesidad de establecer una regla cierta para cuantificar la exención en un momento en el que se desconoce cuál será el carburante con el que se mezclará realmente el ETBE es la circunstancia que, en su día, llevó al Reglamento a considerar que, a dichos efectos, dicho aditivo se mezclaría siempre con un producto de tratamiento fiscal único como era, en el momento de su aprobación, la gasolina sin plomo. Efectivamente, el Reglamento de Impuestos Especiales fue aprobado el día 7 de julio de 1995 por el Real Decreto 1165/1995 que, tras ser publicado en el BOE del 28 de julio de 1995, entró en vigor el día 1º de octubre de dicho año. En dicha fecha, la tarifa 1ª del artículo 50 de la Ley 38/1992 no establecía para la gasolina sin plomo otro tipo impositivo que el contemplado en

su epígrafe 1.2.

A lo anterior hay que sumar que, por sus cuantías respectivas, la Leyes de Presupuestos para 1997 y 1998 (Leyes 12/1996 y 65/1997) han configurado al tipo aplicable a las gasolinas sin plomo de alto octanaje como tipo "incrementado" (epígrafe 1.2.1) en tanto que el tipo aplicable al resto de gasolinas sin plomo (epígrafe 1.2.2) queda claramente configurado como el tipo normal "sucesor" del que hasta 31 de diciembre de 1996 era el tipo único aplicable a las gasolinas sin plomo.

Por tanto, esta Dirección General entiende que el tipo impositivo a tomar en consideración a efectos de lo dispuesto en la letra c) del artículo 105, apartado 5, del Reglamento de los Impuestos Especiales es el establecido en el epígrafe 1.2.2 de la tarifa 1ª del artículo 50 de la Ley 38/1992.

3ª) Finalmente, en relación con la tercera cuestión planteada, el Reglamento no permite que la aplicación del procedimiento previsto en el apartado 5 del artículo 105 pueda dar lugar a declaraciones-liquidaciones negativas. Fuera de ello y del resto de requisitos establecidos en el propio precepto, el Reglamento, en su actual configuración, no contempla otros requisitos o limitaciones específicas derivadas de la aplicación de esta exención.

4. La utilización como combustible de aceites usados comprendidos en el ámbito de aplicación de la Ley 20/1986, de 14 de mayo, básica de Residuos Tóxicos y Peligrosos, siempre que dicha utilización se lleve a cabo con cumplimiento de lo previsto en la referida Ley y en su normativa de desarrollo y ejecución.

5. La importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de los automóviles de turismo, así como el contenido en depósitos portátiles hasta un máximo de 10 litros por vehículo, sin perjuicio de la aplicación de la normativa vigente en materia de tenencia y transporte de carburantes.

6. La importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y de contenedores especiales, con un máximo de 200 litros.

Artículo 52. **Devoluciones.**

Se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, además de en los supuestos contemplados en el artículo 10, en los siguientes:

a) El consumo, directo o indirecto, de productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 1ª, en usos distintos a los de combustible y carburante, por los titulares de explotaciones industriales⁽⁹⁴⁾.

b) El avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo. La devolución queda condicionada a que el gasóleo suministrado lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido⁽⁹⁵⁾.

⁽⁹⁴⁾ Véase el artículo 109 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽⁹⁵⁾ Véase el artículo 110 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

c) La utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables⁽⁹⁶⁾.

Fecha 08-10-1997

Descripción sucinta de los hechos:

La firma consultante es titular de un acuerdo expedido por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales para la aplicación de la exención prevista en el apartado 3 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Dicho acuerdo se refiere a un proyecto piloto en cuyo contexto se plantea la utilización como carburante de 3.000 toneladas de ésteres metílicos de aceites vegetales. La utilización como carburante del éster metílico beneficiario de la exención se va a producir mediante su mezcla con gasóleo A convencional en la proporción 35 por 100 de éster y 65 por 100 de gasóleo convencional.

Cuestión planteada:

¿Podría el gasóleo A convencional que se mezcla con el éster metílico de aceite vegetal beneficiarse de la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos prevista en la letra c) del artículo 52 de la Ley?

Contestación:

1. El artículo 8, apartado 2, letra d) de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos establece que *"los Estados miembros podrán aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo impositivo a los hidrocarburos u otros productos dedicados al mismo uso que se utilicen, bajo control fiscal:*

.....

d) en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables".

El apartado 8 del mismo artículo 8 autoriza a los Estados miembros *"a dar efecto a las exenciones o reducciones del tipo aplicable del impuesto especial contemplados en el presente artículo mediante devolución del impuesto pagado".*

De acuerdo con lo anterior, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, ha incluido desde su entrada en vigor el día 1 de enero de 1993, un precepto que es práctica transcripción del artículo 8.2.d) de la Directiva 92/81/CEE y que, mediante devolución, permitía la defiscalización de productos menos contaminantes utilizados en el marco de proyectos piloto. Este precepto, letra c) del apartado 52, reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas del impuesto en los casos de *"utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables".*

No obstante lo anterior, el mecanismo de la devolución presenta como contrapartida para el titular del beneficio la incidencia del coste financiero derivada de la previa satisfacción de las cuotas exigidas y su posterior devolución. De ahí y como medida de apoyo específico al desarrollo de los productos conocidos como "biocarburantes", el artículo 19 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introdujo un nuevo supuesto de exención limitado a estos productos, que se constituía como una alternativa financieramente más ventajosa al

⁽⁹⁶⁾ Véase el artículo 111 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

mecanismo de la devolución ya existente.

El nuevo precepto, que en la actualidad constituye el número 3 del artículo 51 de la Ley 38/1992, establece que estarán exentas

2. De cuanto antecede podemos extraer una primera conclusión según la cual tanto la exención como la devolución conciernen a actividades o proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. Por tanto, respecto de un mismo proyecto o actividad piloto y respecto de un mismo producto menos contaminante, no cabría la aplicación simultánea de la exención y la devolución. Si se ha optado por la vía de la exención, ninguna cuota ha sido satisfecha y, por tanto, nada hay que devolver. Si se ha optado por la vía de la devolución, las cuotas del impuesto inicialmente satisfechas en relación con el producto menos contaminante serán reembolsadas en un momento posterior.

3. Centrada la cuestión en estos términos, se plantea si cabría aplicar la devolución prevista en el artículo 52.c) de la Ley respecto de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos que han incidido sobre el gasóleo convencional que entra en mezcla con el éster metílico de aceite vegetal puesto que respecto de este último ha sido aplicada directamente la exención prevista en el artículo 51.3 de la Ley. En relación con ello cabe destacar que, de la propia literalidad del precepto analizado (artículo 52.c), resulta que los productos respecto de los cuales cabría aplicar la devolución han de ser "productos menos contaminantes", en particular "obtenidos a partir de recursos renovables", en el marco de actividades o proyectos piloto necesarios para "su desarrollo tecnológico". De la documentación aportada a esta consulta se desprende que el gasóleo A convencional utilizado en el proyecto piloto no va a ser sometido a otra manipulación que la de mezclarse con un éster metílico de aceite vegetal que ya se beneficia de la exención prevista en el artículo 51.3, no constando que el referido gasóleo A convencional que se va a emplear en dicha mezcla sea un "producto obtenido a partir de recursos renovables" cuyo empleo como carburante precise un especial "desarrollo tecnológico" ni que sea un producto que pueda calificarse de "menos contaminante". A partir de tal constatación, es obvio que el gasóleo A convencional en sí mismo considerado -que es el producto por el que pretende reclamarse la devolución- no se convierte en producto menos contaminante ni en producto obtenido a partir de recursos renovables por el mero hecho de mezclarse con otro producto que sí reúne dichas condiciones.

Por tanto, esta Dirección General entiende que no cabe aplicar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos contemplada en el artículo 52 c) de la Ley en relación con un gasóleo A convencional respecto del cual no se acredita el cumplimiento de los requisitos previstos en el propio precepto, incluso si dicho gasóleo se emplea mezclado con un éster metílico de aceite vegetal respecto del cual ha sido aplicada la exención contemplada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992.

d)⁽⁹⁷⁾ La devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezcladas con otros o contaminados⁽⁹⁸⁾.

Fecha 16-01-1995

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante es titular de un depósito fiscal de hidrocarburos en el que recibe, almacena y expide combustibles y carburantes por cuenta de terceros.

Cuestión planteada:

Devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos por productos mezclados o contaminados.

⁽⁹⁷⁾ Nuevo supuesto de devolución introducido por la Ley 42/1994 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre).

⁽⁹⁸⁾ Véase el artículo 112 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Contestación:

A partir de la entrada en vigor el 1 de enero de 1995 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, el artículo 52 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece:

.....

En consecuencia, los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos que hayan resultado accidentalmente contaminados o mezclados con otros tienen derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el mismo debiéndose efectuar la aplicación de este derecho conforme al procedimiento que reglamentariamente se establezca.

Artículo 53. Normas particulares de gestión.⁽⁹⁹⁾**Fecha 07-04-1994 (vigente hasta el 20-12-95)****Descripción sucinta de los hechos:**

La empresa consultante fabrica un hidrocarburo que, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 46 de la Ley 38/1992 en relación con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 54 de la misma, se incluye en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Tal hidrocarburo es enviado, para su utilización como combustible, a un establecimiento donde productos objeto de este impuesto son sometidos a tratamiento definido.

Cuestión planteada:

1. ¿Cuándo un establecimiento tiene la consideración de fábrica por aplicación de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 38/1992?
2. ¿En qué condiciones la utilización como combustible del hidrocarburo de referencia constituye un autoconsumo no sujeto del artículo 47 de la Ley 38/1992?

Contestación:

1. El apartado 1 del artículo 53 de la Ley 38/1992 establece que:

"Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 9 del artículo 4, tendrán la consideración de fábrica los establecimientos en que se sometan los productos objeto del impuesto a un tratamiento definido, según el concepto establecido en la nota complementaria número 4 del capítulo 27 de la nomenclatura combinada".

Por "tratamiento definido" se entiende, de acuerdo con la nota complementaria número 4 del capítulo 27 de la Nomenclatura Combinada, un conjunto de operaciones en relación con la "aplicación de las partidas n^{os}. 2710, 2711 y 2712". Si se tiene en cuenta que el uso como combustible o carburante de los productos de las referidas partidas no constituye su "sometimiento a tratamiento definido" debe concluirse, a la vista de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley, que los únicos productos objeto del impuesto que deben tomarse en consideración para atribuir a un establecimiento la condición de "fábrica" por aplicación de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley, son los definidos en el artículo 49, que siempre se mantienen, con independencia de su destino, dentro del ámbito objetivo del impuesto. Como se encarga de

⁽⁹⁹⁾ Nueva redacción dada por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre. (Véase su Disposición Transitoria Única) (BOE de 20 de diciembre).

Véase también el artículo 116 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

recordar el propio artículo 53.1, lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 9 del artículo 4 de la Ley, es "fábrica" el "establecimiento donde, en virtud de 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".

2. El artículo 47 de la Ley 38/1992 establece que *"no estará sujeto al impuesto el autoconsumo de hidrocarburos que se utilicen como combustibles en los procesos de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos"*.

Asimismo, del examen del apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/1992 -modificado de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-ley 13/1993- se desprende que existe una serie de productos, todos relacionados en el párrafo primero de dicho apartado, a los que en el mismo se atribuye, en principio, la condición de hidrocarburos. Sin embargo, el párrafo segundo de dicho apartado matiza el anterior en el sentido de que, salvo los definidos en los apartados 1 a 7 del artículo 49, que son hidrocarburos que en todo caso se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, el resto solo tendrá la consideración de hidrocarburos "con inclusión en el ámbito objetivo del impuesto" cuando se destinen a ser utilizados como carburante o combustible.

De lo anterior puede deducirse que en realidad la Ley está utilizando la expresión "hidrocarburos" en un doble sentido. Por una parte en un sentido amplio que sería comprensivo de todos los productos relacionados en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 46. Por otra parte, en un sentido estricto la expresión "hidrocarburos" comprendería exclusivamente aquellos productos que se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 46.

Así las cosas cabe plantearse en cual de los dos sentidos emplea el artículo 47 de la Ley la expresión "hidrocarburos" cuando se refiere a aquéllos resultantes de un proceso de fabricación, por que de ello dependerá, obviamente, el alcance del supuesto de no sujeción contemplado en dicho artículo.

La resolución de la cuestión así planteada resultará de una interpretación de las normas afectadas que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1. del Código Civil, habrán de interpretarse "según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas." A estos efectos debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1º) La Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (DOCE Serie L nº 316 de 31 de octubre de 1992), relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, de la cual la Ley 38/1992 constituye la transposición al Derecho español, utiliza la expresión "hidrocarburos" en el sentido amplio antes aludido (cfr. artículo 2.1. de la Directiva) lo que no impide que, a continuación, la propia Directiva establezca que algunos de los considerados como tales "estarán sometidos al impuesto especial si se destinan al consumo, se ponen a la venta o se utilizan como combustible o carburante" (cfr. artículo 2.2. de la Directiva).

Por todo lo anterior cuando dicha Directiva fija en su artículo 4.3. que "el consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se considerará como hecho imponible, siempre que dicho consumo se efectúe con destino a dicha producción", está en definitiva estableciendo que el beneficio derivado de la no consideración como hecho imponible se extiende a los procesos de producción de todos aquellos productos que encajan en el concepto de "hidrocarburos" que contempla la propia Directiva en su artículo 2.1 que a su vez son los relacionados en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/1992.

2º) En la medida en que el artículo 47 de la Ley 38/1992 constituye la transposición del referido artículo 4.3 de la Directiva 92/81/CEE, parece claro que aquél, en caso de duda, deberá ser interpretado en el mismo sentido que la normativa comunitaria de la que trae causa.

En conclusión, este Centro considera que el supuesto de no sujeción contemplado en el

artículo 47 de la Ley 38/1992 es aplicable respecto de los autoconsumos de hidrocarburos utilizados como combustible en los procesos de fabricación de todos los hidrocarburos relacionados en el apartado 1 de su artículo 46 y sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este último artículo.

1. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 9 del artículo 4, tendrán la consideración de fábrica:

a) Los establecimientos en que se sometan los productos objeto del impuesto definidos en el apartado 1 del artículo 49 a un tratamiento definido, según el concepto establecido en la nota complementaria número 4 del capítulo 27 de la nomenclatura combinada.

b) Siempre que lo soliciten sus titulares, los establecimientos en que se sometan productos objeto del impuesto, comprendidos en la tarifa 1ª del mismo, a una transformación química. A estos efectos, se entenderá por "transformación química" cualquier operación que tenga por objeto la transformación molecular del producto que se somete a la misma.

2. No obstante lo establecido en el apartado 10 del artículo 4, no tendrán la consideración de fabricación las operaciones mediante las cuales el usuario de un producto objeto del impuesto vuelva a utilizarlo en el mismo establecimiento, siempre que el impuesto satisfecho por el mismo no sea inferior al que corresponda al producto reutilizado.

3. No obstante lo establecido en el apartado 9 del artículo 4, no tendrán la consideración de fábrica los establecimientos en los que se obtengan, de forma accesorio, pequeñas cantidades de productos objeto del impuesto. Reglamentariamente⁽¹⁰⁰⁾ se establecerá un procedimiento simplificado para la liquidación y pago del impuesto en estos supuestos.

4. La circulación, tenencia y utilización de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos y no comprendidos en las definiciones del apartado 1 del artículo 49 no estará sometida a requisitos formales específicos en relación con dicho impuesto, sin perjuicio de la obligación de justificar su origen y procedencia por los medios de prueba admisibles en Derecho.

Fecha 23-10-1997

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante recibe de Italia el producto propileno, clasificado en el código NC 2901.22.90

Cuestión planteada:

Exigencia de documento de acompañamiento para la circulación intracomunitaria del propileno.

Contestación:

El apartado 4 del artículo 53 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

⁽¹⁰⁰⁾ Véase el artículo 117 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

... ..

El propileno clasificado en el código NC 2901.22.90, no está comprendido entre los productos a que aluden las definiciones del artículo 49 de la Ley de Impuestos Especiales. Por consiguiente, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53 de la Ley en relación con el artículo 49, la circulación intracomunitaria del propileno clasificado en el código NC 2901.22.90 no está sometida a la obligación de circular al amparo del documento de acompañamiento.

5. En relación con los productos comprendidos en la tarifa 2ª a los que se aplique la exención establecida en el apartado 1 del artículo 51 se observarán las siguientes reglas particulares:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 anterior, no tendrá la consideración de fabricación la obtención de productos comprendidos en la tarifa 2ª, a partir de otros igualmente incluidos en dicha tarifa por los que ya se hubiera ultimado el régimen suspensivo. Ello no obstará el cumplimiento de los requisitos que, en su caso, resulten exigibles en relación con la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 del artículo 51.

b) Cuando los productos comprendidos en la tarifa 2ª a los que se refiere este apartado se destinen de forma sobrevenida a un uso como combustible o carburante, el impuesto será exigible a quien los destine o comercialice con destino a tales fines con arreglo al procedimiento que reglamentariamente⁽¹⁰¹⁾ se establezca.

Artículo 54. **Prohibiciones y limitaciones de uso.**

1. La utilización como carburante de los productos a que se refiere el apartado 2 del artículo 46 de esta Ley, o como combustible de los hidrocarburos a que se refiere el apartado 3 de dicho artículo está prohibida, salvo que haya sido expresamente autorizada por el Ministro de Economía y Hacienda como consecuencia de la resolución de un expediente que se iniciará a petición de los interesados y en el que se determinará cual es el hidrocarburo de los contenidos en la tarifa 1ª del impuesto cuya utilización resulta equivalente a la del producto objeto del expediente.

2.⁽¹⁰²⁾ La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada⁽¹⁰³⁾ a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

⁽¹⁰¹⁾ Véase el artículo 116 bis del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹⁰²⁾ Nueva redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, administrativas y del orden Social (BOE de 31 de diciembre)

Este apartado fue previamente modificado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre).

⁽¹⁰³⁾ Véase el artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 19-02-1993**Descripción sucinta de los hechos:**

La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4. de la Tarifa 1ª del impuesto, está limitada a los motores de tractores y maquinaria utilizados en agricultura y a los motores fijos. El gasóleo debe llevar incorporados los trazadores y marcadores aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda lo que, igualmente, limita su utilización. El consultante plantea dos cuestiones sobre los términos de esta utilización.

Cuestión planteada:

1ª. ¿Puede utilizarse gasóleo como carburante por vehículos Land Rover y similares con cartilla para uso agrícola, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4. de la tarifa 1ª del impuesto?

2ª. ¿Puede utilizarse gasóleo que lleve incorporados los trazadores o marcadores aprobados, por un vehículo automóvil sin características especiales, con aplicación del tipo establecido para uso general?

Contestación:

1º. El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, dispone:

... ..

Por aplicación de lo dispuesto en dicho apartado, la posibilidad del uso de gasóleo como carburante por un vehículo tipo jeep o todo terreno, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4. de la tarifa 1ª del impuesto, dependerá del encaje de dicho vehículo en el concepto de tractor utilizado en la agricultura.

A tal efecto "Tractor agrícola", según la definición 12 del anexo de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial aprobada por Real Decreto Legislativo de 2 de marzo de 1990, es un vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar aperos, maquinaria o vehículos agrícolas.

A la vista de tal definición, esta Dirección General entiende que un vehículo tipo jeep o todo terreno no puede encajar en el concepto de tractor agrícola y, por consiguiente, no podrá utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4. de la tarifa 1ª del impuesto.

2º. En relación con la segunda cuestión, la utilización como carburante del gasóleo al que le hubieran sido incorporados los trazadores y marcadores autorizados, está prohibida en un vehículo particular, por aplicación de lo dispuesto en el transcrito apartado 2 del artículo 54 de la Ley. En este aspecto no hay modificación de los criterios anteriormente aplicables pues la ley vigente mantiene, sin solución de continuidad, la prohibición ya establecida en el artículo 34 de la derogada Ley 45/1985, de Impuestos Especiales.

Fecha 07-05-1993**Descripción sucinta de los hechos:**

Posibilidad de utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto, en una máquina Caterpillar destinada a la preparación de terrenos rústicos.

Cuestión planteada:

-Tipo impositivo aplicable

Contestación:

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29), establece en su artículo 50, apartado 1 dos tipos impositivos diferentes para el gasóleo según el uso al que se destinan:

Tarifa 1ª.

.....

Epígrafe 1.3.

Epígrafe 1.4.

El artículo 54, en su apartado 2, limita la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, a los motores de tractores y maquinaria utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, así como los motores fijos.

Para determinar qué ha entenderse por "tractores y maquinaria utilizados en agricultura..." es necesario remitirse a la normativa vigente sobre la materia constituida por el Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. El Anexo de dicho Real Decreto legislativo contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

.....

"12. Tractor agrícola.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar aperos, maquinaria o vehículos agrícolas.

.....

15. Maquinaria agrícola automotriz.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar trabajos agrícolas".

En consecuencia, la utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos queda limitada a los motores fijos y a los motores de vehículos especiales autopropulsados concebidos y construidos para ser utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura y mientras se utilicen en estas actividades. Por tanto, si la máquina objeto de consulta no reúne estas características no será posible utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

Fecha 02-06-1995**Descripción sucinta de los hechos:**

Posibilidad de utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto, en una maquinaria pesada no apta para circular por vías públicas destinada de forma casi exclusiva en la construcción de invernaderos y embalses.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable.

Contestación:

El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

... ..

Descartando, dados los términos en que se formula la consulta, que la referida maquinaria pesada pueda tener consideración de motor fijo o de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, la cuestión planteada se centra en determinar de una parte, si la referida maquinaria pesada se considera maquinaria agrícola y de otra parte y si así lo fuera, puesto que el consultante no aporta datos que permitan pronunciarse al respecto, si la actividad de construcción de invernaderos y embalses constituye "agricultura" en el sentido del precepto transcrito.

1º) Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, es decir, para determinar qué ha entenderse por "tractores y maquinaria agrícola", es necesario remitirse a la normativa vigente sobre la materia, constituida por el Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. El Anexo de dicho Real Decreto legislativo contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

.....

"12. Tractor agrícola.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar aperos, maquinaria o vehículos agrícolas.

.....

15. Maquinaria agrícola automotriz.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar trabajos agrícolas".

En consecuencia, si la maquinaria objeto de consulta no reúne las características indicadas no se considerará maquinaria agrícola, no pudiendo utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

2º) En cuanto a qué debe entenderse por agricultura, tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual, se puede admitir la definición dada por el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: "Labranza o cultivo de la tierra".

De esta definición se deduce que la construcción de invernaderos y embalses no constituye agricultura, por lo que aunque la maquinaria objeto de la consulta fuera maquinaria agrícola, en el sentido indicado en el apartado anterior, no podría utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

Fecha 14-12-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Posibilidad de utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto, en determinada maquinaria, destinada al mantenimiento de plantas en carreteras, parques y jardines.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable.

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

.....

Descartando, dados los términos en que se formula la consulta, que la referida maquinaria pueda tener la consideración de motor fijo o de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, la consulta planteada consiste en determinar de una parte si la referida maquinaria se

considera maquinaria agrícola y de otra parte y si así lo fuera, puesto que el consultante no aporta datos que permitan pronunciarse al respecto si la actividad de mantenimiento de plantas realizada por la empresa consultante en carreteras, parques y jardines, constituye agricultura en el sentido del precepto transcrito.

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se consideraran:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

3º.- En consecuencia y por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, es decir, para determinar que ha de entenderse por "tractores y maquinaria agrícola", es necesario remitirse al anexo del Real Decreto Legislativo citado, que contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

"...

12. Tractor agrícola.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar aperos, maquinaria o vehículos agrícolas.

13. Motocultor.- Vehículo especial autopropulsado, de un eje, dirigible por manceras por un conductor que marche a pie. Ciertos motocultores pueden, también, ser dirigidos desde un asiento incorporado a un remolque o máquina agrícola o a un apero o bastidor auxiliar con ruedas.

14. Tractocarro.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, especialmente concebido para el transporte en campo de productos agrícolas.

15. Maquinaria agrícola automotriz.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar trabajos agrícolas.

..."

Por consiguiente, si la maquinaria objeto de consulta no reúne las características indicadas, no se considerará maquinaria agrícola, no pudiendo utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

2º.- En cuanto a que debe entenderse por "agricultura", tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual, se puede admitir la definición dada por el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: "Labranza o cultivo de la tierra"

Por tanto si la actividad de cultivo y labranza de la tierra se desarrolla de forma tal que requiere un riego y otras actividades de mantenimiento, cabría considerar a estas incluidas en el concepto de "agricultura". Ahora bien en ningún caso cabe considerar agricultura a efectos del precepto transcrito el mero transporte mediante maquinaria agrícola de personas o útiles agrícolas sin utilización de dicha maquinaria en actividades de cultivo y labranza de la tierra.

En consecuencia si la maquinaria utilizada es "maquinaria agrícola" y la actividad en cuestión tiene la consideración de agricultura, podrá utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

Fecha 20-11-1996**Descripción sucinta de los hechos:**

Posibilidad de utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto, en un tractor agrícola empleado en la nivelación y explanación de terrenos para su posterior plantación.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable.

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

... ..

Dado que la empresa consultante utiliza tractores para la nivelación y explanación de terrenos con el fin de posteriormente efectuar plantaciones en los mismos, la cuestión planteada se centra en determinar si dicha actividad constituye agricultura en el sentido del precepto transcrito.

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que consideraran:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

3º.- En cuanto a que debe entenderse por agricultura, tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a un sentido usual, se puede admitir la definición dada por el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: "Labranza o cultivo de la tierra".

A su vez cabe entender por cultivo "la acción y efecto de dar a la tierra y a las plantas las labores necesarias para que fructifiquen".

De las definiciones anteriores cabe entender que la nivelación y explanación de terrenos para su posterior plantación, en tanto que actividad preparatoria previa a la labranza o cultivo de la tierra, constituye "agricultura".

En consecuencia, como la maquinaria utilizada es un tractor agrícola y la actividad realizada tiene la consideración de agricultura, la empresa consultante podrá utilizar como carburante en el motor de sus tractores gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

Fecha 5-12-1996**Descripción sucinta de los hechos:**

Transporte de leña para calefacción y de arena y otros materiales destinados a la reparación de caminos, efectuada con tractores agrícolas.

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto.

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

... ..

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se considerarán:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

3º.- Los preceptos transcritos ponen de manifiesto que los tractores y maquinaria agrícola no están autorizados para utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, cuando no se emplean en actividades agrícolas, horticolas, ganaderas o silvícolas.

En cuanto a que debe entenderse por agricultura, tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a un sentido usual, se puede admitir la definición dada por el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: "Labranza o cultivo de la tierra".

Igualmente, por silvicultura debe entenderse: "cultivo de los bosques o montes".

A su vez cabe entender por cultivo "la acción y efecto de dar a la tierra y a las plantas las labores necesarias para que fructifiquen".

De las definiciones anteriores cabe entender que el transporte de leña para calefacción y de arena y otros materiales para la reparación de caminos, no constituye una actividad que pueda ser considerada "agricultura", incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

En consecuencia, los propietarios de maquinaria agrícola no podrán utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 para labores de transporte de leña para calefacción y de arena y otros materiales destinados a la reparación de caminos.

Fecha 29-01-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

Limpieza de montes para su posterior repoblación, efectuada con un vehículo tractor, modelo

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilizar "gasóleo agrícola"

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos

Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

.....

La cuestión planteada se centra en determinar, de una parte, si el tractor en cuestión se considera tractor agrícola y de otra parte y si así lo fuera, si la actividad de limpieza de monte para su posterior repoblación constituye "agricultura" en el sentido del precepto transcrito.

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se considerarán:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

En consecuencia y por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, es decir, para determinar que ha de entenderse por "tractores y maquinaria agrícola", es necesario remitirse al anexo del Real Decreto Legislativo citado, que contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

"...

12. Tractor agrícola.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar aperos, maquinaria o vehículos agrícolas.

13. Motocultor.- Vehículo especial autopropulsado, de un eje, dirigible por manceras por un conductor que marche a pie. Ciertos motocultores pueden, también, ser dirigidos desde un asiento incorporado a un remolque o máquina agrícola o a un apero o bastidor auxiliar con ruedas.

14. Tractocarro.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, especialmente concebido para el transporte en campo de productos agrícolas.

15. Maquinaria agrícola automotriz.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar trabajos agrícolas.

..."

3º.- En cuanto a que debe entenderse por "agricultura", tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual, se puede admitir la definición dada por el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: "Labranza o cultivo de la tierra"

Igualmente, por silvicultura debe entenderse: "cultivo de los bosques o montes".

A su vez cabe entender por cultivo "la acción y efecto de dar a la tierra y a las plantas las labores necesarias para que fructifiquen".

De las definiciones anteriores cabe entender que la tarea de limpieza de montes preparatoria de su posterior repoblación, está comprendida en lo que constituye silvicultura por lo que, en conclusión, si el vehículo tractor, modelo, reúne las características indicadas en el número 12 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, podrá utilizar gasóleo con aplicación del tipo reducido, en la tarea de limpieza de montes para su posterior repoblación.

Fecha 09-05-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

Se van a realizar movimientos de tierras en una finca rústica con el fin de construir un pantano.

Cuestión planteada:

¿Constituyen "agricultura" estos movimientos de tierras?

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

... ..

La cuestión planteada se centra en determinar si los movimientos de tierras en una finca rústica con el fin de construir un pantano constituyen "agricultura" en el sentido del precepto transcrito.

2º.- Sobre que debe entenderse por "agricultura", tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual, se puede admitir la definición dada por el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: "Labranza o cultivo de la tierra"

A su vez cabe entender por cultivo "la acción y efecto de dar a la tierra y a las plantas las labores necesarias para que fructifiquen".

En el sentido transcrito, los trabajos de movimientos de tierras con el fin de construir un pantano no constituyen agricultura, aunque se realicen en una finca rústica.

Fecha 26-09-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

Una persona dada de alta en el grupo 912 "servicios forestales" del Impuesto de Actividades Económicas utiliza tractores agrícolas para tala y limpieza de los bosques.

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilización de "gasóleo agrícola" como carburante, en los motores de tractores y maquinaria agrícola con que se realiza la actividad descrita.

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

... ..

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se consideraran:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte

por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

3º La cuestión planteada se centra en determinar si los servicios forestales de tala y limpieza prestados por personas distintas de los titulares de las explotaciones forestales, constituyen silvicultura.

Tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual cabe entender por "silvicultura" el "conjunto de actividades relacionadas con el cuidado y explotación de los bosques" (Diccionario de uso del Español, María Moliner).

De esta definición cabe concluir que las actividades de tala y limpieza del bosque, por estar comprendidas entre las de cuidado y explotación, constituyen silvicultura, y quienes las realizan son silvicultores, con independencia de que sean los titulares de la explotación silvícola. En todo caso, por lo que pueda referirse al transporte, el Reglamento de los Impuestos Especiales establece que no tendrá la consideración de actividad propia de la silvicultura el transporte por cuenta ajena, aunque se realice con tractores o maquinaria agrícola.

En consecuencia, y con la salvedad que debe hacerse para el transporte, es criterio de esta Dirección General que los tractores y maquinaria agrícola que se empleen en la tala y limpieza de bosques pueden utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto.

Fecha 15-12-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Una persona física, dada de alta en los epígrafes 911 (servicios agrícolas con maquinaria) y 502 del Impuesto sobre Actividades Económicas, utiliza un tractor agrícola para prestar servicios a los agricultores, como labrado, arranque de árboles y otros. Con el mismo tractor, también realiza servicios para el sector de construcción y obras públicas, como demoliciones y derribos.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que el citado tractor pueda utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto

Contestación:

1º - La letra a) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dispone que:

... ..

2º - A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Boletín Oficial del Estado de 28 de julio), establece que se considerarán:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque.

... .."

3º - De lo establecido en las normas transcritas, se deriva que no esté permitido el uso de gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto ("gasóleo bonificado") en los motores de tractores agrícolas que no se empleen en la agricultura. En particular, no tienen la consideración de agricultura ni los servicios de transporte por cuenta ajena, aunque se transporten productos agrícolas, ni los trabajos realizados por el consultante que correspondan a otra actividad no agrícola, como los derribos y demoliciones de obras. Por consiguiente, el tractor agrícola a que se refiere el consultante, utilizado indistintamente en actividades propias de la agricultura y en otras que no lo son, no está autorizado para utilizar gasóleo bonificado.

Fecha 10-07-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa que realiza explotación forestal y aserrio utiliza en la fase de producción forestal y antes de la transformación industrial de la madera, determinada maquinaria agrícola en las labores de explotación del bosque.

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª, en motores de tractores y maquinaria agrícola, con las que se realiza la actividad descrita.

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

....

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se consideraran:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

3º Tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual cabe entender por "silvicultura" el "conjunto de actividades relacionadas con el cuidado y explotación de los bosques" (Diccionario de uso del Español, María Moliner).

De esta definición cabe concluir que las actividades de explotación del bosque constituyen silvicultura y quienes las realizan son silvicultores. Respecto del transporte, el Reglamento de los Impuestos Especiales establece que no tendrá la consideración de actividad propia de la silvicultura el transporte por cuenta ajena, aunque se realice con tractores o maquinaria agrícola.

En consecuencia, la actividad de explotación forestal distinta de la actividad industrial de transformación de la madera constituye silvicultura y la maquinaria agrícola que la realice puede utilizar como carburante gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto (en adelante, tipo reducido).

Por lo que se refiere al transporte, si el transporte de la madera desde el monte hasta el cargadero es efectuado por medio de un tractor agrícola o de otra máquina agrícola con

remolque por el propio empresario silvícola y por cuenta propia, cabe entender que se trata de una actividad propia de la silvicultura, pudiendo utilizar como carburante en los tractores agrícolas que la realizan gasóleo con aplicación del tipo reducido.

Por el contrario, si el transporte de la madera desde el monte hasta el cargadero lo llevan a cabo empresarios no silvícolas que prestan un servicio de transporte al silvicultor, cabe concluir que éstos efectúan un transporte de madera por cuenta ajena que no constituye silvicultura en el sentido del precepto transcrito, no pudiendo utilizar como carburante en sus tractores gasóleo con aplicación del tipo reducido.

Fecha 13-07-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una comunidad general de regantes constituida por todos los propietarios de tierras regadas con aguas controladas por la comunidad y por los ayuntamientos y titulares de aprovechamientos industriales afectos, utiliza un vehículo especial para la limpieza de los canales, acequias, canales de distribución y desagües de la red de riego bajo la atención comunitaria.

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto, en el citado vehículo.

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dispone que:

... ..

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Boletín Oficial del Estado de 28 de julio), establece que se considerarán:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque.

b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para acondicionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria.

... .."

Para determinar que ha de entenderse por "tractores y maquinaria agrícola", es necesario remitirse al anexo del Real Decreto Legislativo citado, que contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

".....

12. Tractor agrícola.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar aperos, maquinaria o vehículos agrícolas.

13. *Motocultor.- Vehículo especial autopropulsado, de un eje, dirigible por manceras por un conductor que marche a pie. Ciertos motocultores pueden, también, ser dirigidos desde un asiento incorporado a un remolque o máquina agrícola o a un apero o bastidor auxiliar con ruedas.*

14. *Tractocarro.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, especialmente concebido para el transporte en campo de productos agrícolas.*

15. *Maquinaria agrícola automotriz.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar trabajos agrícolas.*

16. *Portador.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para portar máquinas agrícolas.*

17. *Máquina agrícola remolcada.- Vehículo especial concebido y construido para efectuar trabajos agrícolas y que, para trasladarse y maniobrar, debe ser arrastrado o empujado por un tractor, motocultor o máquina automotriz. Se excluyen de esta definición los aperos agrícolas, entendiéndose por tales los útiles o instrumentos agrícolas, sin motor, concebidos y contruidos para efectuar trabajos de preparación del terreno o laboreo, que, además, no se consideran vehículos a los efectos de este código.*

....."

3º.- Si el vehículo especial que emplea el consultante se encuentra encuadrado en el grupo de los tractores y maquinaria agrícola que responden a las citadas definiciones establecidas en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, podrá usar gasóleo con aplicación del tipo reducido si se utiliza en actividades propias de la agricultura (incluida la horticultura, ganadería y silvicultura).

4º.- Para ultimar la contestación a la consulta presentada respecto de lo señalado en el número anterior, queda determinar si las tareas de limpieza de canales, acequias y desagües de la red de riego bajo la atención de la comunidad de regantes tienen la consideración de agricultura. Entendiendo por agricultura las actividades propias de la labranza y cultivo de la tierra, ha de admitirse que las tareas de limpieza de canalizaciones directa y exclusivamente afectas al riego de las fincas rústicas constituyen, como actividad necesaria para el cultivo y labranza de la tierra, agricultura, por lo que la maquinaria agrícola utilizada en esta finalidad por la comunidad de regantes podrá usar gasóleo con aplicación del tipo reducido. Por el contrario, la conservación de otras canalizaciones que, según la documentación aportada, atiende la Comunidad de Regantes consultante y cuya función es, en general, el suministro de agua con fines múltiples, no solo de riego, sino también el abastecimiento de las poblaciones enclavadas en la zona, de instalaciones ferroviarias y de otros titulares de aprovechamientos industriales, no puede considerarse actividad agrícola por lo que la maquinaria utilizada en estas labores no podrá utilizar gasóleo bonificado, al amparo de lo dispuesto en la letra a) del artículo 54.2 de la Ley de impuestos Especiales, aunque sea maquinaria agrícola.

Fecha 16-12-1998

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, titular de una fábrica de quesos, utiliza un tractor agrícola y una cisterna matriculada para uso industrial para extraer y transportar las aguas residuales procedentes de la fosa donde se depositan los vertidos de la fábrica.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que el citado tractor utilice gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, para realizar la extracción y transporte de las aguas residuales

Contestación:

1º - La letra a) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de

Impuestos Especiales, dispone que:

... ..

2º - A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Boletín Oficial del Estado de 28 de julio), establece que se considerarán:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque.

... .."

3º - Asumido que el tractor que utiliza el consultante es un tractor agrícola, quedaría determinar si la extracción y transporte de aguas residuales procedentes de los vertidos de fábrica tiene la consideración de agricultura (incluida la horticultura, ganadería y silvicultura). Entendiendo por agricultura las actividades propias de la labranza y cultivo de la tierra o el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, hortícolas, ganaderos y forestales no puede admitirse que la extracción de aguas residuales de una fábrica de quesos, que es una actividad industrial, constituya agricultura. Por consiguiente, el tractor que realiza dicha actividad no puede utilizar gasóleo bonificado, aunque sea un tractor agrícola.

Fecha 27-01-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Los tractores y demás maquinaria utilizada en el mantenimiento de las instalaciones de un campo de golf y de los viveros de césped anexos al mismo utilizan gasóleo como carburante.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria utilice gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del impuesto, por constituir utilización en agricultura

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- La posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto ("gasóleo bonificado") en el caso planteado al amparo de lo dispuesto en la letra a) del transcrito apartado 2 del artículo 54 de la Ley, exige pronunciarse sobre si el mantenimiento de las instalaciones de un campo de golf y de los viveros de césped anexos al mismo, constituye agricultura.

A este respecto, el concepto de agricultura a que hace referencia el artículo 54.2 de la Ley 38/1992, no puede presentar un ámbito más amplio que el de actividad agraria tal y como se define en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en la redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y que comprende el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de

productos agrícolas, ganaderos o forestales.

De acuerdo con dicho concepto y de conformidad con lo expresado en informe remitido al respecto por la Dirección General de Agricultura y Alimentación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, no procede considerar como agricultura la actividad de mantenimiento de un campo de golf, cuyo fin es proporcionar ocio y no la obtención de productos agrícolas. El mantenimiento de viveros de césped, en la medida en que esté íntimamente ligado a la conservación de los terrenos del campo de golf, tampoco constituye agricultura, por las mismas razones.

En consecuencia, la maquinaria utilizada en las labores de mantenimiento de un campo de golf y de viveros de césped anexos al mismo no puede, por no constituir agricultura, utilizar gasóleo bonificado al amparo de lo establecido en la letra a) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales.

Fecha 12-05-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Un empresario individual utiliza dos máquinas (... y ...) en la labranza de terrenos agrícolas, apertura de pistas forestales, preparación de terrenos para instalar embalses para riego y, en general, en la preparación de todo tipo de terrenos agrícolas y no agrícolas y en especial aquellos con dificultades orográficas

Cuestión planteada:

¿Pueden las maquinarias utilizadas en las tareas señaladas usar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

"2. La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores instalados en emplazamientos fijos y los motores que, siendo trasladables en un lugar a otro, se empleen exclusivamente con fines distintos a los de propulsión.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilicen en actividades reguladas por la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

d) Los motores de maquinarias utilizadas en la construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos que no hayan sido autorizadas, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 59, 61 y 62 del Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a motor y Seguridad vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, para circular por las vías y terrenos a que se refiere el artículo 2 del mismo. En ningún caso podrán utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª, los motores de aquellos artefactos o aparatos que tengan la condición, con arreglo a lo establecido en el citado texto articulado y en su Anexo, de vehículos distintos de los vehículos especiales.

Salvo en los casos previstos en este apartado, en el apartado 2 del artículo 51 y en el apartado b) del artículo 52, estará prohibida la utilización como carburante del gasóleo al que, conforme a lo que reglamentariamente se establezca, le hubieran sido incorporados los correspondientes trazadores y marcadores".

2. De las actividades realizadas por el consultante, la labranza de terrenos agrícolas constituye agricultura. Por ello y de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del transcrito apartado 2 del artículo 54 de la Ley, la maquinaria agrícola utilizada en la labranza de terrenos agrícolas podría utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto ("gasóleo bonificado"). Ahora bien, la maquinaria no agrícola no puede utilizar gasóleo bonificado, al amparo de esta letra a) citada, aunque se utilice en agricultura.

3. Ello no obsta para que la maquinaria utilizada por el consultante en actividades que quepa encuadrar entre la construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos y que no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos, pueda usar gasóleo bonificado al amparo de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley.

Por lo demás, las actividades de preparación de terrenos para instalar embalses, de apertura de pistas forestales y de preparación de terrenos no agrícolas que desarrolla el consultante pueden considerarse, en principio, de "construcción, ingeniería civil, obras y servicios públicos" con arreglo a los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y a la de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Fecha 14-05-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa dedicada al movimiento y preparación de tierras para posteriores explotaciones agrícolas, utiliza diversa maquinaria para realizar su actividad

Cuestión planteada:

¿Pueden las maquinarias utilizadas en las tareas señaladas usar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2. De las actividades realizadas por el consultante, el allanamiento, desmonte y despedregado de fincas para su explotación agrícola, en tanto que constituya una actividad preparatoria previa a la labranza o cultivo de la tierra, constituye "agricultura". Por ello y de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del transcrito apartado 2 del artículo 54 de la Ley, la maquinaria agrícola utilizada en la labranza de terrenos agrícolas podría utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto ("gasóleo bonificado"). Ahora bien, la maquinaria no agrícola no puede utilizar gasóleo bonificado, al amparo de esta letra a) citada, aunque se utilice en agricultura.

3. Ello no obsta para que la maquinaria utilizada por el consultante en actividades que quepa encuadrar entre la construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos y que no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos, pueda usar gasóleo bonificado al amparo de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley.

Por lo demás, las actividades de preparación de terrenos para instalar embalses y

pantanos, de construcción de caminos para fincas agrícolas que desarrolla el consultante podrían considerarse, en principio, de "construcción, ingeniería civil, obras y servicios públicos" con arreglo a los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y a la de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Fecha 19-07-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una unión de cooperativas representa a determinadas cooperativas especializadas en la realización de servicios forestales, a cuyo efecto están dadas de alta en el epígrafe 912 del Impuesto de Actividades Económicas. En algún caso, para realizar actividades conexas, como puede ser la construcción de pistas forestales, utilizan el epígrafe 501.2 de dicho Impuesto. Para el ejercicio de estas actividades, las cooperativas disponen de tractores oruga y de ruedas, desde 90 a 140 cv de potencia, una motoniveladoras y un rodillo compactador. La citada maquinaria utiliza gasóleo como carburante

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto s/ Hidrocarburos ("gasóleo bonificado"), al amparo del beneficio para la silvicultura

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- Por lo que se refiere a la actividad principal, para beneficiarse del uso de gasóleo bonificado al amparo de lo establecido en la letra a) del apartado 2) transcrito, es necesario, por un lado, que la maquinaria aquí utilizada sea agrícola y, por otro, que se utilice en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

A los efectos de la primera condición anterior (que se trate de maquinaria agrícola), el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece:

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley se considerarán:

a) "Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura". Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

En cuanto a la segunda condición (que se utilice en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura), esta Dirección General considera que aquellas actividades comprendidas en el epígrafe 912 del Impuesto de Actividades Económicas que se realicen en la explotación forestal y que estén directamente relacionadas con el cultivo de bosques y montes, constituyen "silvicultura", en el sentido del transcrito apartado 2 del artículo 54. No obstante, aquí debe hacerse la salvedad de que el transporte por cuenta ajena no tiene la consideración de

actividad propia de la agricultura ni, por tanto, de la silvicultura, conforme se establece en el apartado 1, letra a, del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales.

3. Por otra parte, la maquinaria distinta de vehículos ordinarios utilizada por el consultante en actividades que quepa calificar como "construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos" y que no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos, podría usar gasóleo bonificado al amparo de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley.

En el sentido de lo anterior, las actividades encuadradas en el epígrafe 501.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas que manifiestan desarrollar las cooperativas consultantes (construcción completa, reparación y conservación de obras civiles) puede considerarse que constituyen "construcción" a los efectos de la referida letra d) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales.

Fecha 06-10-1999

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, en el ejercicio de su actividad, alquila maquinaria y equipo agrícola, sin que este alquiler incluya necesariamente los servicios de conductores u otros operarios. Dicha maquinaria se utiliza tanto para trabajos agrícolas como para movimientos de tierra para construcción de balsas agrícolas. La maquinaria utiliza gasóleo como carburante.

Cuestión planteada:

Posibilidad de utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos ("gasóleo bonificado")

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- De acuerdo con lo anterior, para beneficiarse del uso de gasóleo bonificado al amparo de lo establecido en la letra a) del apartado 2) transcrito, es necesario, por un lado, que la maquinaria utilizada sea agrícola y, por otro, que se utilice en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

A los efectos de la primera condición anterior (que se trate de maquinaria agrícola), el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece:

"1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley se considerarán:

a) "Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura". Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque.

..."

En cuanto a la segunda condición (que se utilice en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura), esta Dirección General viene considerando el termino "agricultura" en su sentido usual como "labranza o cultivo de la tierra". En la medida en que las actividades de labranza, preparación de tierras, explanaciones y nivelaciones, constituyan labores previas y necesarias para el cultivo de la tierra, deberán considerarse incluidas dentro del concepto de agricultura, en el sentido del transcrito apartado 2 del artículo 54. Ahora bien, dado que el consultante es el arrendador de la maquinaria, cabe señalar que el transporte por cuenta ajena no tiene la consideración de actividad propia de la agricultura siendo, en todo lo demás, indiferente si la maquinaria utilizada es propia o arrendada. Además, esta Dirección General viene igualmente considerando que el movimiento de tierras para la construcción de pantanos y embalses agrícolas no constituye agricultura en el sentido del apartado 2 transcrito, por lo que la maquinaria utilizada en esta concreta actividad no podría usar gasóleo bonificado al amparo de lo establecido en la letra a) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley.

3. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que la maquinaria utilizada en actividades que quepa calificar como de construcción, ingeniería civil u obras y servicios públicos y que no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos, podría usar gasóleo bonificado al amparo de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley.

En este sentido, la actividad de movimiento de tierras para la construcción de embalses agrícolas podría considerarse que constituye "construcción" a los efectos de la referida letra d) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales por lo que si la maquinaria utilizada en esta actividad (entre la que, en ningún caso, cabría considerar incluidos los vehículos distintos de los vehículos especiales) no hubiera sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos, podría utilizar gasóleo bonificado como carburante. Por lo demás, si dicha maquinaria es propia o arrendada resulta indiferente a estos efectos.

b) Los motores instalados en emplazamientos fijos y los motores que, siendo trasladables de un lugar a otro, se empleen exclusivamente con fines distintos a los de propulsión.

Fecha 8-11-1996 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

Posibilidad de utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto, en determinada maquinaria utilizada en la instalación de sistemas de riego en fincas agrícolas y en grupos electrógenos de combustión destinados al mismo fin.

Cuestión planteada

Tipo impositivo aplicable.

Contestación:

I. 1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

... ..

Descartando, dados los términos en que se formula la consulta, que la referida maquinaria pueda tener consideración de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, la cuestión planteada se centra en determinar de una parte, si la referida maquinaria se considera maquinaria agrícola y de otra parte y si así lo fuera, si la actividad de instalación de un sistema de riego en una finca agrícola constituye "agricultura" en el sentido del precepto transcrito.

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se considerarán:

"a) Motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura. Los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena, incluso realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque."

En consecuencia y por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, es decir, para determinar que ha de entenderse por "tractores y maquinaria agrícola", es necesario remitirse al anexo del Real Decreto Legislativo citado, que contiene, entre otras, las siguientes definiciones:

"...

12. Tractor agrícola.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para arrastrar o empujar aperos, maquinaria o vehículos agrícolas.

13. Motocultor.- Vehículo especial autopropulsado, de un eje, dirigible por manceras por un conductor que marche a pie. Ciertos motocultores pueden, también, ser dirigidos desde un asiento incorporado a un remolque o máquina agrícola o a un apero o bastidor auxiliar con ruedas.

14. Tractocarro.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, especialmente concebido para el transporte en campo de productos agrícolas.

15. Maquinaria agrícola automotriz.- Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar trabajos agrícolas.

..."

Por consiguiente, si la maquinaria objeto de consulta no reúne las características indicadas, no se considerará que la misma es "maquinaria agrícola" y no podrá utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

En cuanto a que debe entenderse por "agricultura", tomando como base los criterios interpretativos admitidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria y atendiendo a su sentido usual, se puede admitir la definición dada por el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua: "Labranza o cultivo de la tierra"

De esta definición se deduce que la actividad de instalación de sistemas de riego en fincas agrícolas no constituye agricultura, por lo que aunque la maquinaria objeto de la consulta fuera maquinaria agrícola, en el sentido indicado anteriormente, no podría utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

3º.- Lo anterior se entiende sin perjuicio de que el motor de una maquinaria, utilizada o no en agricultura, que tenga consideración de "fijo", puede utilizar gasóleo con aplicación del tipo reducido establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto.

A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria".

En consecuencia, cabe entender que la maquinaria en cuestión no se consideraría

"vehículo" si no se emplea en el transporte de personas o cosas ni es apta para circular por las vías y terrenos a que se refiere el artículo 2 del Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. En la medida en que no se considerase "vehículo", el motor que la equipa tendría la consideración de "fijo" y podría utilizar como carburante de su motor gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa Primera.

II. Finalmente, y por lo que a los grupos electrógenos se refiere, normalmente encajan en el concepto de motor fijo y, en la misma medida, pueden utilizar como carburante gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª.

Fecha 13-01-1997 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos.

Determinadas carretillas utilizadas para transporte, carga y descarga de mercancías en recintos cerrados usan gasóleo como carburante.

Cuestión planteada

Derecho a la utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

Descartado que las carretillas objeto de esta consulta encajen en los supuestos citados en las letras a) y c) anteriores, la cuestión se centra en determinar si los motores que equipan dichas carretillas pudieran tener la consideración de fijos.

A este respecto, el artículo 118, apartado 1 b) del Reglamento de Impuestos Especiales (aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio) define:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con el precepto reglamentario transcrito, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, narria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por vías y terrenos públicos. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

3.- De cuando antecede, esta Dirección General mantiene el criterio de considerar "vehículo", a efectos del artículo 54.2 de la Ley 38/1992 y del 118. 1 b) de su Reglamento, a cualquier artefacto que responda indistintamente a la definición jurídica o a la definición usual. Ello implica que se considere vehículo,

- cualquier utensilio con capacidad para desplazarse y que sirve para transportar personas o cosas de un sitio a otro, aunque no tenga aptitud para circular por vías y terrenos públicos

- cualquier artefacto o aparato apto para circular por vías o terrenos públicos, aunque no sirva para transportar personas o cosas de un sitio a otro.

4.- De lo anteriormente expuesto, se concluye que las carretillas utilizadas para transporte, carga y descarga de mercancías dentro de almacenes y otros recintos cerrados tienen la consideración de "vehículos" y sus motores no pueden considerarse "fijos", por lo que no tienen derecho a utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto.

Fecha 17-11-1997 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, empresa que realiza obras públicas, utiliza maquinaria cuya fuerza motriz se emplea en trabajos en sitio fijo como la perforación del suelo, la compresión o la inyección de cemento. No obstante dicha maquinaria tiene cierta capacidad para moverse por sí misma si bien no sirve para transportar personas o cosas y su desplazamiento de una obra a otra se realiza sobre camiones, pues no es apta para circular por vías públicas.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

3.- A la vista de lo anterior, es posible que alguno de los motores de la maquinaria que utiliza el consultante tenga la consideración de "motor fijo", a los efectos de la normativa de Impuestos Especiales, encontrándose, por ello, en situación de poder disfrutar del uso de gasóleo con aplicación del tipo bonificado.

Efectivamente, de acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, narria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por vías y terrenos públicos. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

De cuanto antecede, esta Dirección General mantiene el criterio de considerar "vehículo", a efectos del artículo 54.2 de la Ley 38/1992 y del 118. 1 b) de su Reglamento, a

cualquier artefacto que responda indistintamente a la definición jurídica o a la definición usual. Ello implica que se considere vehículo,

- cualquier utensilio con capacidad para desplazarse y que sirve para transportar personas o cosas de un sitio a otro, aunque no tenga aptitud para circular por vías y terrenos públicos

- cualquier artefacto o aparato apto para circular por vías o terrenos públicos, aunque no sirva para transportar personas o cosas de un sitio a otro.

En consecuencia, el concepto de motor fijo a que alude la letra b) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley puede considerarse comprensivo de los motores de maquinaria de obras públicas que no sirve para transportar personas o cosas ni es apta para circular por vías y terrenos públicos aunque dicha maquinaria disponga de capacidad para moverse por sí misma mientras desarrolla los trabajos de perforación, compresión o inyección de cemento para cuya realización fue concebida.

Fecha 10-12-1997 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

En la actividad de construcción y obras públicas se emplean maquinarias diseñadas para la realización de trabajos específicos que, ni sirven para el transporte de personas o cosas ni son aptas para circular por vías públicas.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo

23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, narria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por vías y terrenos públicos. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

3.- De cuanto antecede, esta Dirección General mantiene el criterio de considerar "vehículo", a efectos del artículo 54.2 de la Ley 38/1992 y del 118. 1 b) de su Reglamento, a cualquier artefacto que responda indistintamente a la definición jurídica o a la definición usual. Ello implica que se considere vehículo,

- cualquier utensilio con capacidad para desplazarse y que sirve para transportar personas o cosas de un sitio a otro, aunque no tenga aptitud para circular por vías y terrenos públicos

- cualquier artefacto o aparato apto para circular por vías o terrenos públicos, aunque no sirva para transportar personas o cosas de un sitio a otro.

En consecuencia, el concepto de motor fijo a que alude la letra b) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley puede considerarse comprensivo de los motores de maquinaria de construcción y obras públicas que no sirve para transportar personas o cosas ni es apta para circular por vías y terrenos públicos aunque dicha maquinaria disponga de capacidad para moverse por sí misma mientras desarrolla los trabajos específicos para cuya realización fue concebida.

Fecha 02-04-1998 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante plantea si es posible el uso de gasóleo bonificado en motores generadores de frío en vehículos frigoríficos

Cuestión planteada:

Consideración de motor fijo, a los efectos del art 54.2 de la Ley 38/1992, del motor generador de frío en un vehículo frigorífico

Contestación:

1 - El artículo 54.2 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que:

"2. La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

...

b) Los motores fijos.

..."

Por su parte, el artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales (RD 1165/1995, de 7 de julio) establece que se considerarán, a éstos efectos, motores fijos:

"b) Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aun en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquéllos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria."

2 - De la letra del artículo 118 más arriba transcrito, se deduce que la utilización de gasóleo bonificado (con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto) en los motores generadores de frío en los vehículos frigoríficos está permitida siempre que en ningún caso dichos motores se empleen también en la propulsión del vehículo.

Fecha 29-05-1998 (vigente hasta el 31-12-1998)**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa de obras públicas utiliza diversa maquinaria sobre la que manifiesta que se trata de vehículos especiales sin matrícula de tráfico.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

3.- En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

El Anexo del referido Real Decreto Legislativo profundiza en sus siguientes números en el concepto de vehículo y así, de acuerdo con lo establecido en el número 10, son "vehículos" los "vehículos especiales" entre los que se encuentran "los tractores y maquinaria para obras y servicios" bajo cuya rúbrica (número 11 del Anexo) se incluye al "vehículo especial concebido y construido para su utilización en obras o para realizar servicios determinados, tales como tractores no agrícolas, pintabandas, excavadoras, motoniveladoras, cargadoras, vibradoras, apisonadoras, extractores de fango y quitanieves".

4.- En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, noria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

5.- De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por las vías y terrenos a que alude el artículo 2 del citado Real Decreto Legislativo, en los términos establecidos en la normativa sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

6.- De cuanto antecede, esta Dirección General, de acuerdo con lo establecido en el artículo 118. 1 b) del Reglamento de Impuestos Especiales, mantiene el criterio de considerar "motores fijos" a los de aquellos artefactos o maquinarias, incluidas las que tengan capacidad de moverse por sí mismas mientras desarrollan los trabajos específicos para cuya realización fueron concebidas, siempre que no tengan la consideración de "vehículos" conforme al sentido jurídico o usual de dicho término, según lo expuesto en los apartados 3, 4 y 5 de esta contestación.

7.- Así las cosas, en la información y documentación aportada al expediente consta que las máquinas objeto de esta consulta son vehículos especiales, por lo que, de acuerdo con todo lo anterior, los motores que los impulsan no pueden considerarse fijos y no están autorizados para utilizar, como carburante, gasóleo bonificado.

Fecha 29-05-1998 (vigente hasta el 31-12-1998)**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa de obras públicas utiliza una máquina retroexcavadora que, según manifiesta, es un vehículo especial que no suele circular por la vía pública, salvo en trayectos cortos, ya que, generalmente, es transportada de una obra a otra.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

3.- En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

El Anexo del referido Real Decreto Legislativo profundiza en sus siguientes números en el concepto de vehículo y así, de acuerdo con lo establecido en el número 10, son "vehículos" los "vehículos especiales" entre los que se encuentran "los tractores y maquinaria para obras y servicios" bajo cuya rúbrica (número 11 del Anexo) se incluye al "vehículo especial concebido y construido para su utilización en obras o para realizar servicios determinados, tales como tractores no agrícolas, pintabandas, excavadoras, motoniveladoras, cargadoras, vibradoras, apisonadoras,

extractores de fango y quitanieves".

4.- En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, noria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

5.- De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por las vías y terrenos a que alude el artículo 2 del citado Real Decreto Legislativo, en los términos establecidos en la normativa sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

6.- De cuanto antecede, esta Dirección General, de acuerdo con lo establecido en el artículo 118. 1 b) del Reglamento de Impuestos Especiales, mantiene el criterio de considerar "motores fijos" a los de aquellos artefactos o maquinarias, incluidas las que tengan capacidad de moverse por sí mismas mientras desarrollan los trabajos específicos para cuya realización fueron concebidas, siempre que no tengan la consideración de "vehículos" conforme al sentido jurídico o usual de dicho término, según lo expuesto en los apartados 3, 4 y 5 de esta contestación.

7.- Así las cosas, en la información y documentación aportada al expediente consta que la máquina retroexcavadora objeto de esta consulta es un vehículo especial, por lo que, de acuerdo con todo lo anterior, el motor que la propulsa no puede considerarse fijo y no está autorizado para utilizar, como carburante, gasóleo bonificado.

Fecha 16-11-1998 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de construcción y obras pública utiliza, en el ejercicio de su actividad, grupos electrógenos, "maquinaria para vías ferroviarias", tractores y palas cargadoras

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

3.- En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

El Anexo del referido Real Decreto Legislativo profundiza en sus siguientes números en el concepto de vehículo y así, de acuerdo con lo establecido en el número 10, son "vehículos" los "vehículos especiales" entre los que se encuentran "los tractores y maquinaria para obras y servicios" bajo cuya rúbrica (número 11 del Anexo) se incluye al "vehículo especial concebido y construido para su utilización en obras o para realizar servicios determinados, tales como tractores no agrícolas, pintabandas, excavadoras, motoniveladoras, cargadoras, vibradoras, apisonadoras, extractores de fango y quitanieves".

4.- En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, naria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

5.- De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por las vías y terrenos a que alude el artículo 2 del citado Real Decreto Legislativo, en los términos establecidos en la normativa sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

6.- De cuanto antecede, esta Dirección General, de acuerdo con lo establecido en el artículo 118. 1 b) del Reglamento de Impuestos Especiales, mantiene el criterio de considerar "motores fijos" a los de aquellos artefactos o maquinarias, incluidas las que tengan capacidad de moverse por sí mismas mientras desarrollan los trabajos específicos para cuya realización fueron concebidas, siempre que no tengan la consideración de "vehículos" conforme al sentido jurídico o usual de dicho término, según lo expuesto en los apartados 3, 4 y 5 de esta contestación.

En particular, los tractores y las palas cargadoras son artefactos que, en principio, son identificables con los tractores no agrícolas y las cargadoras a que alude el transcrito número 11 del Anexo del Real Decreto Legislativo citado, por lo que, salvo que se acredite la falta de aptitud de los

mismos, basada en su configuración y características objetivas, para circular por vías o terrenos públicos, debe considerarse que son vehículos y, en la misma medida, que sus motores no son fijos ni pueden emplear gasóleo bonificado.

Fecha 17-11-1998 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de construcción y obras públicas utiliza, en el ejercicio de su actividad, una excavadora

Cuestión planteada:

Posibilidad de que dicha excavadora pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

3.- En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

El Anexo del referido Real Decreto Legislativo profundiza en sus siguientes números en el concepto de vehículo y así, de acuerdo con lo establecido en el número 10, son "vehículos" los

"vehículos especiales" entre los que se encuentran "los tractores y maquinaria para obras y servicios" bajo cuya rúbrica (número 11 del Anexo) se incluye al "vehículo especial concebido y construido para su utilización en obras o para realizar servicios determinados, tales como tractores no agrícolas, pintabandas, excavadoras, motoniveladoras, cargadoras, vibradoras, apisonadoras, extractores de fango y quitanieves".

4.- En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, narria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

5.- De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por las vías y terrenos a que alude el artículo 2 del citado Real Decreto Legislativo, en los términos establecidos en la normativa sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

6.- De cuanto antecede, esta Dirección General, de acuerdo con lo establecido en el artículo 118. 1 b) del Reglamento de Impuestos Especiales, mantiene el criterio de considerar "motores fijos" a los de aquellos artefactos o maquinarias, incluidas las que tengan capacidad de moverse por sí mismas mientras desarrollan los trabajos específicos para cuya realización fueron concebidas, siempre que no tengan la consideración de "vehículos" conforme al sentido jurídico o usual de dicho término, según lo expuesto en los apartados 3, 4 y 5 de esta contestación.

En particular, la excavadora es un artefacto que, en principio, es identificable con la excavadora a que alude el transcrito número 11 del Anexo del Real Decreto Legislativo citado, por lo que, salvo que se acredite la falta de aptitud de la misma, basada en su configuración y características objetivas, para circular por vías o terrenos públicos, debe considerarse que es un vehículo y, en la misma medida, que su motor no es fijo ni puede emplear gasóleo bonificado.

Fecha 19-11-1998 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de construcción y obras públicas utiliza, en el ejercicio de su actividad, dos cargadoras de orugas y una cargadora de neumáticos, no matriculada

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

3.- En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

El Anexo del referido Real Decreto Legislativo profundiza en sus siguientes números en el concepto de vehículo y así, de acuerdo con lo establecido en el número 10, son "vehículos" los "vehículos especiales" entre los que se encuentran "los tractores y maquinaria para obras y servicios" bajo cuya rúbrica (número 11 del Anexo) se incluye al "vehículo especial concebido y construido para su utilización en obras o para realizar servicios determinados, tales como tractores no agrícolas, pintabandas, excavadoras, motoniveladoras, cargadoras, vibradoras, apisonadoras, extractores de fango y quitanieves".

4.- En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, narrya o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

5.- De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por las vías y terrenos a que alude el artículo 2 del citado Real Decreto Legislativo, en los términos establecidos en la normativa sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

6.- De cuanto antecede, esta Dirección General, de acuerdo con lo establecido en el artículo 118. 1 b) del Reglamento de Impuestos Especiales, mantiene el criterio de considerar "motores fijos" a los de aquellos artefactos o maquinarias, incluidas las que tengan capacidad de moverse por sí mismas mientras desarrollan los trabajos específicos para cuya realización fueron concebidas, siempre que no tengan la consideración de "vehículos" conforme al sentido jurídico o usual de dicho término, según lo expuesto en los apartados 3, 4 y 5 de esta contestación.

En particular, las cargadoras son artefactos que, en principio, son identificables con las cargadoras a que alude el transcrito número 11 del Anexo del Real Decreto Legislativo citado, por lo que, salvo que se acredite la falta de aptitud de las mismas, basada en su configuración y características objetivas, para circular por vías o terrenos públicos, debe considerarse que son vehículos y, en la misma medida, que sus motores no son fijos ni pueden emplear gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos ("gasóleo bonificado").

Fecha 23-11-1998 (vigente hasta el 31-12-1998)

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de construcción y obras públicas utiliza, en el ejercicio de su actividad, dos palas retroexcavadoras, una pala frontal, una apisonadora y un compresor.

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada maquinaria pueda utilizar, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto quedará limitada a:

a) Los motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura.

b) Los motores fijos.

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973 de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

... .. "

A este respecto, la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"b) Motores fijos. Aquellos cuya fuerza motriz se emplea con fines distintos a la propulsión de vehículos, aún en el caso de que tales motores puedan ser trasladados de un lugar a otro o instalados en aquellos como motor auxiliar para accionamiento de grúas, hormigoneras, sistemas frigoríficos u otro tipo de maquinaria"

2.- De acuerdo con la letra b) transcrita del art. 118 del Reglamento, la condición de "vehículo" del artefacto o maquinaria en que se emplea el motor de que se trate es esencial para determinar si tiene o no la consideración de "fijo". Sentado lo anterior, el apartado 2 del artículo 23 de la Ley General Tributaria señala que

"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"

3.- En un sentido jurídico, el número 4 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial considera "vehículo" al:

"artefacto o aparato apto para circular por las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2."

El Anexo del referido Real Decreto Legislativo profundiza en sus siguientes números en el concepto de vehículo y así, de acuerdo con lo establecido en el número 10, son "vehículos" los "vehículos especiales" entre los que se encuentran "los tractores y maquinaria para obras y servicios" bajo cuya rúbrica (número 11 del Anexo) se incluye al "vehículo especial concebido y construido para su utilización en obras o para realizar servicios determinados, tales como tractores no agrícolas, pintabandas, excavadoras, motoniveladoras, cargadoras, vibradoras, apisonadoras, extractores de fango y quitanieves".

4.- En su sentido usual, el Diccionario de Uso del Español de María Moliner considera "vehículo" a

"cualquier utensilio que se mueve sobre el suelo o en el agua, o en el aire, y sirve para transportar personas o cosas".

Esta definición usual es sustancialmente igual a la que aparece en el Diccionario de la Real Academia Española donde se considera "vehículo" al:

"medio de transporte como carruaje, bicicleta, moto, auto, embarcación, narria o litera, que sirve para transportar personas o cosas de una parte a otra."

5.- De lo anterior, parece claro que existe una definición "jurídica" de vehículos terrestres y su elemento esencial es la aptitud para circular por las vías y terrenos a que alude el artículo 2 del citado Real Decreto Legislativo, en los términos establecidos en la normativa sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. Mientras, en un sentido usual, vehículo es un artefacto que se mueve y sirve para transportar personas o cosas.

6.- De cuanto antecede, esta Dirección General, de acuerdo con lo establecido en el artículo 118. 1 b) del Reglamento de Impuestos Especiales, mantiene el criterio de considerar "motores fijos" a los de aquellos artefactos o maquinarias, incluidas las que tengan capacidad de moverse por sí mismas mientras desarrollan los trabajos específicos para cuya realización fueron concebidas, siempre que no tengan la consideración de "vehículos" conforme al sentido jurídico o usual de dicho término, según lo expuesto en los apartados 3, 4 y 5 de esta contestación.

En particular, las retroexcavadoras, las palas y las apisonadoras son artefactos que, en principio, son identificables con las excavadoras, cargadoras y apisonadoras a que alude el transcrito número 11 del Anexo del Real Decreto Legislativo citado, por lo que, salvo que se acredite la falta de aptitud de las mismas, basada en su configuración y características objetivas, para circular por vías o terrenos públicos, debe considerarse que son vehículos y, en la misma medida, que sus motores no son fijos ni pueden emplear gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto ("gasóleo bonificado").

Fecha 8-02-1999

Descripción sucinta de los hechos:

El motor de una prensa aplastacoques acoplada sobre una plataforma móvil que debe emplear un camión para su traslado de un punto a otro, utiliza gasóleo para su funcionamiento

Cuestión planteada:

Posibilidad de que la citada prensa utilice, como carburante, gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1-4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- De acuerdo con el precepto transcrito, el motor que acciona la prensa aplastacoches solo podrá utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("Gasóleo bonificado") si se emplea exclusivamente con fines distintos a los de propulsión (al amparo de lo establecido en la letra b del transcrito apartado 2 del artículo 54).

Por el contrario, si el motor que acciona la prensa se utilizase también, incluso parcialmente, en la propulsión del camión, no podría utilizar gasóleo bonificado ni al amparo de lo establecido en la letra b) (puesto que no habría empleo exclusivo con fines distintos a los de propulsión) ni al amparo de lo establecido en la letra d) (puesto que un camión es un vehículo ordinario).

c) Los motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilicen en actividades reguladas por la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.

Fecha 02-10-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Posibilidad de utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto, en la maquinaria utilizada en la fabricación de cemento.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable.

Contestación:

1º.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), dispone que:

... ..

Sin perjuicio de que toda maquinaria, minera o no, que tenga consideración de motor fijo puede utilizar gasóleo con aplicación del tipo reducido establecido en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del impuesto, la cuestión planteada se centra en determinar, si la maquinaria utilizada en la fabricación de cemento puede beneficiarse de la aplicación del referido tipo reducido en virtud de lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992.

2º.- A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se considerarán:

"c) Motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior. Los motores de aquella maquinaria que no haya sido autorizada para su circulación por vías públicas por los órganos competentes en materia de tráfico, circulación y seguridad vial y que se encuentre afecta, de modo exclusivo, a su utilización en las actividades mineras de aprovechamiento, investigación y explotación, incluido el transporte de mineral y estéril dentro del recinto de una explotación minera. A estos efectos, se considerarán actividades mineras o actividades reguladas por la citada legislación minera, aquellas cuyo objetivo es la investigación y explotación de los recursos minerales a que se refiere dicha legislación y que estén respaldadas por la correspondiente autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de dichos recursos."

3º.- Consecuentemente, para determinar si la maquinaria objeto de consulta es maquinaria minera utilizada en actividades reguladas por la legislación de minas es necesario precisar si la actividad de fabricación de cemento constituye una actividad "minera" en el sentido del artículo 118 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

Dado que la actividad de fabricación de cemento consta de dos etapas perfectamente

diferenciadas (extracción y transformación) habrá que analizar esta cuestión en cada una de ellas:

a) La primera etapa consiste en la extracción de materias primas minerales, fundamentalmente calizas y arcillas, en las canteras. Esta actividad extractiva tiene como objetivo el aprovechamiento y la explotación de los citados recursos conforme a lo dispuesto en los artículos 37 a 81 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y requiere necesariamente para su realización una autorización administrativa de explotación regulada en los artículos 60 a 74 de la mencionada Ley 22/1973.

En consecuencia, esta actividad extractiva constituye una actividad "minera" en el sentido del precepto transcrito, por lo que la maquinaria afectada de modo exclusivo a su utilización en la misma tendrá la consideración de maquinaria minera utilizada en actividades reguladas por la legislación de minas.

b) La segunda etapa consiste en la transformación de las calizas y arcillas anteriormente obtenidas en clinker y cemento. Esta actividad de transformación se efectúa en las instalaciones de los denominados "establecimientos de beneficio" definidos en los artículos 112 y 113 de la Ley 22/1973.

Si bien es cierto que los "establecimientos de beneficio" requieren para su instalación una autorización administrativa por parte de la autoridad minera, no se trata, sin embargo, de una autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de recursos minerales, por lo cual no se puede considerar que la transformación de las calizas y arcillas en clinker y cemento sea una actividad minera de aprovechamiento, investigación y explotación en el sentido del precepto transcrito. En la misma medida la maquinaria utilizada en dichos "establecimientos de beneficio" no puede considerarse comprendida en la letra c) del apartado 1 de artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales.

Fecha 18-11-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa utiliza, en la explotación de una gravera, un vehículo provisto de matrícula especial y equipado con una pala cargadora. La empresa analiza la posibilidad de dar de baja en tráfico a dicho vehículo, pero sin que ello conlleve el desguace o la inmovilización del mismo, que seguiría trabajando en la gravera.

Cuestión planteada:

Posibilidad, en el supuesto descrito, de que dicho vehículo pueda considerarse como maquinaria minera, a efectos de la utilización de gasóleo bonificado.

Contestación:

1.- El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

... ..

A este respecto, la letra c) del apartado 1 del artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, B.O.E. de 28 de julio, establece que se considerarán:

"c) Motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior.- Los motores de aquella maquinaria que no haya sido autorizada para su circulación por vías públicas por los órganos competentes en materia de tráfico, circulación y seguridad vial y que se encuentre afecta, de modo exclusivo, a su utilización en las actividades mineras de aprovechamiento, investigación y explotación incluido el transporte de mineral y estéril dentro del recinto de una explotación minera. A estos efectos, se considerarán actividades mineras o actividades reguladas por la citada legislación minera, aquellas cuyo objetivo es la investigación y

explotación de los recursos minerales a que se refiere dicha legislación y que estén respaldadas por la correspondiente autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de dichos recursos."

2.- Esta Dirección General entiende que la expresión "maquinaria que no haya sido autorizada para su circulación por vías públicas por los órganos competentes..." constituye la objetivación de la no aptitud de una maquinaria para circular por dichas vías, a efectos de la eventual utilización de gasóleo bonificado. En la misma medida, una maquinaria que ha sido autorizada por las autoridades competentes en materia de circulación y seguridad vial es apta para dicha circulación. Considerando la literalidad de la norma reglamentaria, que utiliza la expresión "... que no haya sido...", cabe concluir que, a los efectos señalados, dicha aptitud no desaparece por el mero hecho de que el titular de la maquinaria decida, voluntariamente y sin que ésta haya sido modificada o alterada en su configuración, darla de baja en el registro de la Jefatura de Tráfico correspondiente.

Fecha 14-05-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una asociación que agrupa a las empresas dedicadas a la actividad de fabricación de hormigón preparado, señala que estas empresas utilizan palas cargadoras en el movimiento de materiales propios dentro de las fábricas. Esta maquinaria utiliza gasóleo como carburante

Cuestión planteada:

¿Puede esta maquinaria utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, conocido como "gasóleo bonificado", bien como "maquinaria minera", bien como "maquinaria de construcción, ingeniería civil y obras públicas"?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2. A estos efectos, el artículo 118.1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establece que se considerarán:

"c) Motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior. Los motores de aquella maquinaria que no haya sido autorizada para su circulación por vías públicas por los órganos competentes en materia de tráfico, circulación y seguridad vial y que se encuentre afecta, de modo exclusivo, a su utilización en las actividades mineras de aprovechamiento, investigación y explotación, incluido el transporte de mineral y estéril dentro del recinto de una explotación minera. A estos efectos, se considerarán actividades mineras o actividades reguladas por la citada legislación minera, aquellas cuyo objetivo es la investigación y explotación de los recursos minerales a que se refiere dicha legislación y que estén respaldadas por la correspondiente autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de dichos recursos."

Consecuentemente, para determinar si la maquinaria objeto de consulta es maquinaria minera utilizada en actividades reguladas por la legislación de minas es necesario precisar si la actividad de fabricación de hormigón preparado constituye una actividad "minera" en el sentido del artículo 118 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

A este respecto, la actividad de fabricación de hormigón preparado se efectúa en las instalaciones de los denominados "establecimientos de beneficio" definidos en los artículos 112 y

113 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas.

Si bien es cierto que los "establecimientos de beneficio" requieren para su instalación una autorización administrativa por parte de la autoridad minera, no se trata, sin embargo, de una autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de recursos minerales, según requiere el artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales por lo cual no se puede considerar que la fabricación de hormigón sea una actividad minera de aprovechamiento, investigación y explotación en el sentido del precepto transcrito. En la misma medida la maquinaria utilizada en dichos "establecimientos de beneficio" no puede considerarse comprendida en la letra c) del apartado 1 de artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales.

3. Por otra parte, la actividad de fabricación de hormigón preparado comprendida en el epígrafe 243.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas, es una actividad de elaboración de materiales de construcción que no puede confundirse con la actividad de "construcción" en sí misma considerada o, en su caso, con las de ingeniería civil, obras y servicios públicos, tal como se desprende de los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1569/1992, de 18 de diciembre (BOE de 22 de diciembre de 1992) y de los recogidos en las propias tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que la maquinaria objeto de consulta utilizada en la fabricación de hormigón preparado, tampoco podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") al amparo de lo dispuesto en el transcrito artículo 54.2.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

Fecha 27-05-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa dedicada a las actividades siguientes:

- 1 - extracción de margas calcáreas en una cantera
- 2 - manipulación, carga y descarga de margas calcáreas dentro de las mismas instalaciones de una fábrica de cemento
- 3 - movimiento, amontonamiento y labores de carga de residuos urbanos en un horno de incineración propiedad de una institución pública

utiliza maquinaria diversa en la realización de sus actividades

Cuestión planteada:

¿Puede esta maquinaria utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos conocido como "gasóleo bonificado"?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- El artículo 118 apartado 1, letra c) del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995 dispone:

"1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley se considerarán:

c) *"Motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior. Los motores de aquella maquinaria que no haya sido autorizada para su circulación por vías públicas por los órganos competentes en materia de tráfico, circulación y seguridad vial y que se encuentre afecta, de modo exclusivo, a su utilización en las actividades mineras de aprovechamiento, investigación y explotación incluido el transporte de mineral y estéril dentro del recinto de una explotación minera. A estos efectos, se considerarán actividades mineras o actividades reguladas por la citada legislación minera, aquellas cuyo objetivo es la investigación y explotación de los recursos minerales a que se refiere dicha legislación y que estén respaldadas por la correspondiente autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de dichos recursos."*

Consecuentemente, para determinar si la maquinaria objeto de consulta es maquinaria minera utilizada en actividades reguladas por la legislación de minas es necesario precisar si las actividades descritas por el consultante en sus puntos 1) y 2) constituyen una "actividad minera" en el sentido del artículo 118 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

A este respecto, la actividad descrita en el punto 1) de:

"Extracción de margas calcáreas en la cantera de amontonamiento y carga de las mismas para ser utilizadas en la fabricación de cemento Portland, en la fábrica sita en el mismo término municipal de ..."

es una actividad extractiva que tiene como objetivo el aprovechamiento y la explotación de margas calcáreas conforme a lo dispuesto en los artículos 37 a 81 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y requiere necesariamente para su realización una autorización administrativa de explotación regulada en los artículos 60 a 74 de la mencionada Ley 22/1973.

En consecuencia, esta actividad extractiva constituye una actividad "minera" en el sentido del precepto transcrito, por lo que la maquinaria afecta de modo exclusivo a su utilización en la misma tendrá la consideración de maquinaria minera utilizada en actividades reguladas por la legislación de minas y podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado").

Por lo que respecta a la actividad descrita en el punto 2) de:

"Manipulación, carga y descarga de margas calcáreas, arcilla y demás materiales necesarios para la fabricación del cemento Portland, dentro de las mismas instalaciones de la fábrica de dicho cemento, sitas en el municipio de ..."

se efectúa en las instalaciones de los denominados "establecimientos de beneficio" definidos en los artículos 112 y 113 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas.

Si bien es cierto que los "establecimientos de beneficio" requieren para su instalación una autorización administrativa por parte de la autoridad minera, no se trata, sin embargo, de una autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de recursos minerales, según requiere el artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales por lo cual no se puede considerar que la fabricación de cemento sea una actividad minera de aprovechamiento, investigación y explotación en el sentido del precepto transcrito. En la misma medida la maquinaria utilizada en dichos "establecimientos de beneficio" no puede considerarse comprendida en la letra c) del apartado 1 de artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales.

3. Por otra parte, la actividad de fabricación de cemento es una actividad de elaboración de materiales de construcción que no puede confundirse con la actividad de "construcción" en sí misma considerada o, en su caso, con las de ingeniería civil, obras y servicios públicos, tal como se desprende de los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1569/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y de los recogidos en las propias tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que la maquinaria objeto de consulta utilizada en la fabricación de cemento, tampoco podrá utilizar gasóleo como

carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") al amparo de lo dispuesto en el transcrito artículo 54.2.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

4.- En relación con la actividad descrita en el punto 3) de:

"El movimiento, amontonamiento y labores de carga de los residuos urbanos en el horno de incineración que la institución pública ... tiene en el municipio de ..., todo ello dentro del propio recinto y terrenos de la incineradora."

podría considerarse encuadrada dentro de la categoría de servicios públicos, según los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1569/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y de los recogidos en las propias tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que, en la misma medida, la maquinaria utilizada en esta actividad podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") siempre que dicha maquinaria no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos y no se trate de vehículos ordinarios tales como turismos, camiones, autobuses y demás automóviles.

Fecha 1-06-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa dedicada a la actividad de extracción, pulverización y trituración de materiales para construcción, concretamente arenas y gravas, emplea dos máquinas retroexcavadoras, que utilizan gasóleo como carburante, para trabajos específicos de arranque y carga de tierras

Cuestión planteada:

Posibilidad de que dicha maquinaria utilice gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2 - La cuestión debatida se centra en determinar si la maquinaria objeto de consulta puede utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto ("gasóleo bonificado") al amparo de lo establecido, bien en la letra d), bien en la letra c) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales.

3 - La actividad de extracción, pulverización y trituración de arenas y gravas a que se refiere la consulta podría, en su caso, considerarse una actividad de elaboración de materiales de construcción. Esta actividad no debe confundirse con la actividad de "construcción" en sí misma considerada o, en su caso, con las de ingeniería civil, obras y servicios públicos, tal como se desprende de los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y a la de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que la maquinaria objeto de consulta utilizada en la extracción y trituración de arenas y gravas, no podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") al amparo de lo dispuesto en el artículo 54, apartado 2.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

4 - No obstante lo anterior, y a la vista de que la extracción de arenas y gravas se

encuentra clasificada en el epígrafe 231.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas, cabe analizar la posibilidad de que dicha extracción de arenas y gravas pueda utilizar gasóleo bonificado al amparo de lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 transcrito.

A este respecto, el artículo 118, apartado 1, letra c), del Reglamento de Impuestos Especiales (aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio -B.O.E. de 28 de julio) establece:

"c) "Motores de maquinaria minera no apta para circular por vías públicas, que se utilice en actividades reguladas por la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la anterior".- Los motores de aquella maquinaria que no haya sido autorizada para su circulación por vías públicas por los órganos competentes en materia de tráfico, circulación y seguridad vial y que se encuentre afecta, de modo exclusivo, a su utilización en las actividades mineras de aprovechamiento, investigación y explotación incluido el transporte de mineral y estéril dentro del recinto de una explotación minera. A estos efectos, se considerarán actividades mineras o actividades reguladas por la citada legislación minera, aquellas cuyo objetivo es la investigación y explotación de los recursos minerales a que se refiere dicha legislación y que estén respaldadas por la correspondiente autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de dichos recursos."

Así las cosas, si el consultante realizase una actividad respaldada por la correspondiente autorización administrativa de aprovechamiento, investigación o explotación de recursos mineros y, asimismo, las máquinas retroexcavadoras objeto de consulta no estuvieran autorizadas para circular por vías públicas y se encontrasen afectas, de modo exclusivo, a su utilización en la actividad minera, dichas máquinas podrían utilizar gasóleo bonificado al amparo de lo establecido en la letra c) del apartado 2 del artículo 54 de la Ley.

d) Los motores de maquinarias utilizadas en la construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos que no hayan sido autorizadas, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 59, 61 y 62 del Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a motor y Seguridad vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, para circular por las vías y terrenos a que se refiere el artículo 2 del mismo. En ningún caso podrán utilizar gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª, los motores de aquellos artefactos o aparatos que tengan la condición, con arreglo a lo establecido en el citado texto articulado y en su Anexo, de vehículos distintos de los vehículos especiales.

Fecha 18-02-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Entre la maquinaria de construcción, ingeniería civil y obras y servicios públicos se encuentran muchos vehículos especiales matriculados como tales conforme a la normativa sobre tráfico y seguridad vial

Cuestión planteada:

¿Pueden estos vehículos especiales matriculados utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos conocido como "gasóleo bonificado"?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- De acuerdo con el precepto transcrito, los motores de la maquinaria de construcción, ingeniería civil y obras y servicios públicos, podrán utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") siempre que dicha maquinaria no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos y no se trate de vehículos ordinarios tales como turismos, camiones, autobuses y demás automóviles.

Por lo que se refiere al caso concreto de los vehículos especiales matriculados sobre los que se consulta, es obvio que su matriculación constituye la expresión de su autorización, conforme a los preceptos citados del texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a motor y Seguridad Vial, para circular por vías y terrenos públicos. Por consiguiente, los vehículos, incluso especiales, autorizados para circular por vías o terrenos públicos y, en esa medida, matriculados, no pueden utilizar gasóleo bonificado.

Fecha 30-04-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa emplea máquinas excavadoras en obras o fincas

Cuestión planteada:

Posibilidad de emplear gasóleo bonificado en dichas excavadoras

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- De acuerdo con el precepto transcrito, los motores de la maquinaria utilizada en la construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos, podrán utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") siempre que dicha maquinaria no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos y no se trate de vehículos ordinarios tales como turismos, camiones, autobuses y demás automóviles.

En relación con las dos máquinas excavadoras que emplea el consultante, éstas podrán emplear gasóleo bonificado sólo en la medida en que las mismas cumplan los requisitos antes señalados.

Fecha 30-04-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa dedicada a la actividad de excavación, movimiento de tierras, y desmonte dispone de diversa maquinaria para cumplir estos fines

Cuestión planteada:

¿Puede la maquinaria empleada por el consultante beneficiarse del uso de gasóleo bonificado?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6

de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- De acuerdo con el precepto transcrito, los motores de la maquinaria utilizada en la construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos, podrán utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") siempre que dicha maquinaria no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos y no se trate de vehículos ordinarios tales como turismos, camiones, autobuses y demás automóviles.

Por lo demás, las actividades de excavación, movimiento de tierras y desmante que desarrolla la empresa consultante pueden considerarse, en principio, de "construcción, ingeniería civil, obras y servicios públicos" con arreglo a los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y a la de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Fecha 30-04-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa que se dedica a la construcción de obra civil quiere saber si la maquinaria de su propiedad puede utilizar gasóleo bonificado. Por una parte, dispone de un rodillo apisonador, del que adjunta ficha técnica. Además, dispone de otra maquinaria

Cuestión planteada:

¿Puede el rodillo al que se refiere la consulta emplear gasóleo bonificado? ¿Y, en general, la maquinaria que, por no ir a circular por vías y terrenos públicos, no haya solicitado autorización para ello?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- De acuerdo con el precepto transcrito, los motores de la maquinaria utilizada en la construcción, la ingeniería civil y las obras y servicios públicos, podrán utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") siempre que dicha maquinaria no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos y no se trate de vehículos ordinarios tales como turismos, camiones, autobuses y demás automóviles.

Es de destacar que la exigencia contenida en el artículo 54.2 d) transcrita se limita a que los artefactos o aparatos no hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos a los que se refiere el artículo 2 del Real Decreto Legislativo 339/1990. Un artefacto o aparato que, pudiendo haber obtenido dicha autorización, no la haya obtenido efectivamente porque no va a ser utilizado en vías ni terrenos públicos, se debe considerar que cumple esta condición.

Fecha 30-04-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Un establecimiento de rematantes y aserraderos de madera utiliza diferente maquinaria que consume gasóleo

Cuestión planteada:

Posibilidad de empleo de gasóleo bonificado para dicha maquinaria

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2.- De acuerdo con el precepto transcrito, los motores de la maquinaria objeto de consulta, podrán utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") en la medida en que dicha maquinaria se emplee en la construcción, ingeniería civil y obras y servicios públicos, no haya sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos y no se trate de vehículos ordinarios tales como turismos, camiones, autobuses y demás automóviles.

Véase consulta de fecha 14-05-1999 en el artículo 54.2.c)

Fecha 14-05-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa dedicada a prestar servicios de manipulación de chatarra o escoria para industrias siderúrgicas o mineras, utiliza maquinaria de diversos tipos. La chatarra es utilizada para la fabricación de acero destinado primordialmente al sector de la construcción. La escoria es utilizada como material para la construcción de carreteras y otras obras públicas

Cuestión planteada:

Posibilidad de emplear gasóleo bonificado como carburante de dicha maquinaria

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2. De los términos en que se plantea la consulta, se desprende que los servicios de manipulación de chatarra o escoria a los que se refiere la misma podrían, en todo caso, considerarse actividades relacionadas con el proceso de producción de materiales de construcción. Sin embargo, estas actividades no deben confundirse con la actividad de "construcción" en sí misma considerada o, en su caso con las de ingeniería civil, obras y servicios públicos, tal como se desprende de los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y a la de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que la maquinaria objeto de consulta utilizada en la manipulación de chatarra o escoria para industrias siderúrgicas o mineras no podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") al amparo de lo dispuesto en el transcrito artículo 54.2.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

Fecha 18-05-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa, dedicada al aserrío y la transformación de madera, utiliza un vehículo especial que, por trabajar siempre en el recinto cerrado propio de la empresa, no circula por vías públicas y por ello no se encuentra matriculado

Cuestión planteada:

¿puede dicho vehículo especial utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

... ..

2 - La cuestión planteada se reduce a valorar si el vehículo especial a que alude el consultante puede utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto ("gasóleo bonificado") al amparo de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 del artículo 54 transcrito, puesto que la actividad de la empresa no constituye agricultura ni actividad minera ni el motor del vehículo especial se emplea exclusivamente con fines distintos a los de propulsión.

La actividad de aserrío y transformación de la madera a la que se refiere la consulta podría, en su caso, considerarse una actividad de elaboración de materiales de construcción. No obstante, esta actividad no debe confundirse con la actividad de "construcción" en sí misma considerada o, en su caso con las de ingeniería civil, obras y servicios públicos, a las que se refiere la Ley de Impuestos Especiales, tal como se desprende de los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (B.O.E. de 22 de diciembre de 1992) y a la de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Por tanto, la maquinaria objeto de consulta utilizada en el aserrío y transformación de la madera no podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") al amparo de lo dispuesto en el transcrito artículo 54.2.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

Fecha 30-06-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa dedicada a la actividad de fabricación de materiales para la construcción (hormigones, morteros...) utiliza diversa maquinaria en el movimiento de materiales dentro de sus instalaciones

Cuestión planteada:

¿Puede esta maquinaria utilizar gasóleo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, conocido como "gasóleo bonificado"?

Contestación:

1.- Con vigencia a partir del 1 de enero de 1999, el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, según redacción dada por el artículo 6 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente:

"....."

2. Por otra parte, la actividad de fabricación de hormigones, morteros... comprendida en el grupo 243 del Impuesto sobre Actividades Económicas, es una actividad de elaboración de materiales de construcción que no puede confundirse con la actividad de "construcción" en sí misma considerada o, en su caso, con las de ingeniería civil, obras y servicios públicos, tal como se desprende de los criterios recogidos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1569/1992, de 18 de diciembre (BOE de 22 de diciembre de 1992) y de los recogidos en las propias tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que la maquinaria objeto de consulta utilizada en la fabricación de materiales de construcción como hormigones, morteros,...etc, no podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª ("gasóleo bonificado") al amparo de lo dispuesto en el transcrito artículo 54.2.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales."

Fecha 06-07-1999

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es, según su manifestación, titular de una concesión administrativa en el puerto de Barcelona para la realización de las operaciones de estiba y desestiba de los buques que atracan en dicho puerto. Para la realización de dichas operaciones dispone de determinada maquinaria (grúas pórtico, grúas móviles, y cabezas tractoras especiales) que, también según su manifestación, carecen de matrícula y no tienen la condición de vehículos ordinarios. Además, la actividad de estiba y desestiba de buques en los puertos de interés general constituye un servicio público esencial.

Cuestión planteada:

¿Puede utilizar la maquinaria descrita gasóleo bonificado como carburante al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 d) del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales?

Contestación:

El apartado 2 del artículo 54 artículo de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece lo siguiente:

.....

Habida cuenta de que, según manifiesta el consultante, se trata de maquinaria no autorizada para circular por vías o terrenos públicos que, además, no tiene la condición de vehículo ordinario, la cuestión planteada se centra en determinar si las actividades en que dicha maquinaria se emplea constituyen "servicios públicos" a los efectos de lo previsto en el precepto transcrito.

De la redacción del precepto puede apreciarse que el calificativo de "públicos" no se exige únicamente respecto de los "servicios" sino también respecto de las "obras", siendo así que, además, "obras y servicios públicos" se incluyen en una enumeración de la que también forman parte la "construcción" y la "ingeniería civil" respecto de las que, sin embargo, no se exige un carácter "público".

Lo anterior debe considerarse como expresión de que la condición de "públicos" de las obras y servicios a que el precepto se refiere no ha de venir dada necesariamente por la circunstancia de que quien realiza o ejecuta esas obras o servicios sea la Administración pública o bien otro tipo de entidades a las que, por su estatuto jurídico o por la titularidad de su capital, quepa calificar de públicas en un sentido jurídico-administrativo. De hecho la expresión "obra pública" es una expresión largamente acuñada que en su significación más usual se suele referir a la obra que es de interés general y se destina a uso público.

En el mismo sentido, la expresión "públicos" referida a los "servicios" que se contiene en

el apartado 2 d) del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales, debe entenderse referida, más bien, al destinatario del servicio; es decir "al público", al conjunto de una colectividad, considerada en su aspecto fluctuante e indeterminado de individuos. Desde este punto de vista serían "servicios públicos" aquéllos que, por destinarse a proporcionar una utilidad general a la colectividad y estar revestidos, en esa medida, de un interés público, son reconocidos como tales.

En el caso planteado nos hallamos ante unas actividades, la estiba y desestiba de buques en los puertos de interés general, que según el artículo 1 del Real Decreto-ley 2/1986, de 23 de mayo, sobre el Servicio Público de Estiba y Desestiba de Buques, "constituyen un servicio público esencial de titularidad estatal" que "será gestionado por personas naturales o jurídicas, sin perjuicio de las funciones que la presente norma atribuye a las Sociedades Estatales". Se trata, por tanto, de una actividad a la que una norma atribuye, de forma indubitada, la calificación de "servicio público" por lo que, de acuerdo con los criterios expresados anteriormente, no hay razón para que no reciba la misma calificación a los efectos previstos en el apartado 2 d) del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales.

En consecuencia, las maquinarias no autorizadas para circular por vías o terrenos públicos, que no tengan la condición de vehículos ordinarios y que se empleen en las actividades de estiba y desestiba en puertos de interés general, podrán utilizar como carburante gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, por considerarse que dichas actividades constituyen servicios públicos.

Fecha 7-09-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa que se dedica a la señalización de carreteras emplea maquinaria, para la pintura de marcas viales.

Cuestión planteada:

Posibilidad de emplear gasóleo bonificado en dicha maquinaria.

Contestación:

El artículo 54.2 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales limita la posibilidad de utilizar el denominado "gasóleo bonificado", entre otros, a:

"d)

En aplicación del anterior artículo, la maquinaria objeto de la presente consulta podrá emplear gasóleo bonificado si se cumplen dos requisitos: que las actividades en las que se emplee sean de construcción, ingeniería civil u obras y servicios públicos, y que no haya sido autorizada para circular por las vías y terrenos a los que se refiere la citada Ley sobre Tráfico, Circulación de vehículos a motor y Seguridad Vial."

En relación con el requisito no haber sido autorizada para circular por vías y terrenos públicos, consultada la Dirección General de Tráfico sobre el particular, ésta manifiesta lo siguiente:

"(...) el vehículo objeto de consulta (...) se encuentra recogido en la clasificación por criterios de utilización con la designación "Pintabandas", y definido como "vehículo usado para realizar líneas de señalizaciones y prescripciones en el suelo."

En consecuencia, conforme al artículo 28 del mismo Reglamento [Reglamento General de Vehículos (RD 2822/98, de 23 de diciembre)] su puesta en circulación requiere su matriculación y la expedición del correspondiente permiso de circulación en la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente.

Ahora bien; no serían obligatorios dichos requisitos en el caso de que el vehículo

sólo estuviese destinado a circular por vías y terrenos no comprendidos en el ámbito de la Ley de Seguridad Vial (art. 2 del R.D. Legislativo 339/90, de 2 de marzo, y 1 del Reglamento General de Circulación aprobado por R.D.13/92, de 17 de enero).

En concreto, y dada la actividad del vehículo pintabandas, en general deberá cumplir con los repetidos requisitos. Sin embargo no serían exigibles en caso, por ejemplo, de que su exclusiva actividad se desarrollase en una vía pública acotada para obras, no abierta al uso público ni de uso común."

Por tanto, en la medida que el vehículo objeto de consulta se emplee en algún momento en vías y terrenos comprendidos en el ámbito de la Ley de Seguridad Vial, su puesta en circulación requerirá su matriculación y la expedición del correspondiente permiso de circulación. Al hallarse así autorizado para circular por las referidas vías, no se encontrará en el supuesto previsto por el artículo 54.2 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales y por tanto, no podrá emplear gasóleo bonificado.

Fecha 04-10-1999

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante está autorizado por la Autoridad Portuaria de Valencia para la ocupación del dominio público portuario, en cuyos terrenos están instalados un depósito aduanero público de tipo "A" y un depósito distinto del aduanero. La actividad desarrollada por la empresa en los citados depósitos es de almacenamiento y manipulación de mercancías. Para la realización de dicha actividad dispone de determinada maquinaria (palas, grúas y carretillas) que según su manifestación, carecen de matrícula y no tienen autorización para circular por vías o terrenos públicos

Cuestión planteada:

¿Puede utilizar la maquinaria descrita gasóleo bonificado como carburante al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 d) del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales?

Contestación:

El apartado 2 del artículo 54 artículo de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece lo siguiente:

... ..

Habida cuenta de que, según manifiesta el consultante, se trata de maquinaria no autorizada para circular por vías o terrenos públicos que, además, no tiene la condición de vehículo ordinario, la cuestión planteada se centra en determinar si las actividades en que dicha maquinaria se emplea constituyen "servicios públicos" a los efectos de lo previsto en el precepto transcrito.

De la redacción del precepto puede apreciarse que el calificativo de "públicos" no se exige únicamente respecto de los "servicios" sino también respecto de las "obras", siendo así que, además, "obras y servicios públicos" se incluyen en una enumeración de la que también forman parte la "construcción" y la "ingeniería civil" respecto de las que, sin embargo, no se exige un carácter "público".

Lo anterior debe considerarse como expresión de que la condición de "públicos" de las obras y servicios a que el precepto se refiere no ha de venir dada necesariamente por la circunstancia de que quien realiza o ejecuta esas obras o servicios sea la Administración pública o bien otro tipo de entidades a las que, por su estatuto jurídico o por la titularidad de su capital, quepa calificar de públicas en un sentido jurídico-administrativo. De hecho la expresión "obra pública" es una expresión largamente acuñada que en su significación más usual se suele referir a la obra que es de interés general y se destina a uso público.

En el mismo sentido, la expresión "públicos" referida a los "servicios" que se contiene en

el apartado 2 d) del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales, debe entenderse referida, más bien, al destinatario del servicio; es decir "al público", al conjunto de una colectividad, considerada en su aspecto fluctuante e indeterminado de individuos. Desde este punto de vista serían "servicios públicos" aquéllos que, por destinarse a proporcionar una utilidad general a la colectividad y estar revestidos, en esa medida, de un interés público, son reconocidos como tales.

En el caso planteado nos hallamos ante unas actividades, de puesta a disposición de espacios, almacenes, edificios e instalaciones para la manipulación y almacenamiento de mercancías y vehículos y para el tránsito de estos y de pasajeros en el puerto, que según el artículo 66 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, tienen la consideración de servicio portuario. El régimen de prestación del citado servicio es en virtud de concesión o autorización de ocupación del dominio público portuario, cuyo pago está sujeto a un canon que según el artículo 69 de la Ley 27/1992, tendrá la consideración de precio público.

Además, tales actividades se llevan a cabo en un Depósito Aduanero Público que, según el artículo 99 del Código Aduanero (Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, DOCE serie L nº 302, de 19.10.1992), es el depósito aduanero que puede "utilizar cualquier persona para depositar mercancías". A ello hay que añadir que el depósito aduanero público en cuestión fue autorizado al consultante en 1.01.1988 al amparo de una normativa que subordinaba tal autorización a "la existencia de un tráfico importante o a la satisfacción de necesidades de carácter general relacionadas con el comercio exterior" (cfr. RD 2094/1986 y OM 4.08.1987).

De lo expuesto en los dos párrafos anteriores se desprenden elementos que permiten calificar la actividad que desarrolla el consultante como "servicio público" a los efectos previstos en el apartado 2 d) del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales.

En consecuencia, las maquinarias no autorizadas para circular por vías o terrenos públicos, que no tengan la condición de vehículos ordinarios y que se empleen en las actividades descritas anteriormente, podrán utilizar como carburante gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales.

Salvo en los casos previstos en este apartado, en el apartado 2 del artículo 51 y en el apartado b) del artículo 52, estará prohibida la utilización como carburante del gasóleo al que, conforme a lo que reglamentariamente ⁽¹⁰⁴⁾ se establezca, le hubieran sido incorporados los correspondientes trazadores y marcadores.

3. La utilización de los fuelóleos como carburante estará limitada a los motores fijos y a los de embarcaciones y ferrocarriles.

4. La utilización como carburante de GLP con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.7 de la tarifa 1ª del impuesto está limitada a los vehículos automóviles de servicio público, a los motores de explosión sometidos a control en bancos de pruebas y a los motores de carretillas transportadoras o elevadoras de mercancías que se utilicen en locales cerrados ⁽¹⁰⁵⁾.

5. Estará prohibida la utilización como carburante de los GLP y querosenos que lleven incorporados los trazadores y marcadores establecidos reglamentariamente ⁽¹⁰⁶⁾ para

⁽¹⁰⁴⁾ Véanse los artículos 116 y 114 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹⁰⁵⁾ Véase el artículo 118 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹⁰⁶⁾ Véase el artículo 114 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995,

la aplicación de los tipos reducidos correspondientes a los epígrafes 1.8 y 1.12 de la tarifa 1ª del impuesto.

6. Las prohibiciones y limitaciones establecidas en este artículo se extienden a los productos cuya utilización resulte equivalente a la de los aceites minerales comprendidos en la tarifa 1ª del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 anterior.

Artículo 55. **Infracciones y sanciones.**

1. Constituirá infracción tributaria simple la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 de esta Ley. Dichas infracciones se sancionarán con arreglo a lo que se dispone en el presente artículo, con independencia de las sanciones que pudieran proceder, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de esta Ley, por la posible comisión de infracciones tributarias graves⁽¹⁰⁷⁾.

2. A efectos de la imputación de la responsabilidad por la comisión de estas infracciones, tendrán la consideración de autores:

a) Los que utilicen como combustible, sin la debida autorización, los hidrocarburos a que se refiere el apartado 3 del artículo 46 de esta Ley.

b) Los titulares de vehículos autopropulsados, embarcaciones y maquinarias que utilicen o contengan en sus depósitos carburantes no autorizados expresamente para su funcionamiento, aún cuando los mismos no sean conducidos o patroneados por el propio titular, salvo en los supuestos contemplados en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3.

c) Los arrendatarios de los vehículos y embarcaciones a que se refiere la letra anterior, cuando medie contrato de alquiler sin conductor o patrón, si la infracción se descubriere en el período comprendido entre la fecha del contrato y la devolución de la maquinaria, vehículo o embarcación a su titular.

3. En los casos de sustracción, no serán imputables a los titulares de los vehículos o embarcaciones las infracciones descubiertas en el período que medie entre la fecha de la denuncia y su recuperación.

4. El autor o cada uno de los autores de la infracción será sancionado con multa de 100.000 a 2.000.000 de pesetas, decretándose simultáneamente, en los supuestos a que se refieren las letras b) y c) del apartado 2, el precintado e inmovilización de la maquinaria, vehículo o embarcación por un período comprendido entre un mes y un año. Esta última sanción podrá sustituirse por la duplicación de la multa impuesta con carácter principal, cuando de su imposición se dedujere grave perjuicio para el interés público general.

5. En los casos de comisión repetida de esta clase de infracciones, los límites establecidos en el apartado anterior se elevaran a 200.000 y 4.000.000 de pesetas y a dos meses y dos años de inmovilización.

de 7 de julio.

⁽¹⁰⁷⁾ Véanse los artículos 119 y 121 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiere sido sancionado según resolución firme por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el artículo anterior.

6. El quebrantamiento del precintado e inmovilización del vehículo o embarcación se sancionará con un nuevo precintado por el duplo del tiempo inicialmente acordado y la reiteración de estos hechos dará lugar a la incautación definitiva del vehículo o la embarcación para su venta en pública subasta.

7. La imposición de las sanciones previstas en este artículo será acordada por el jefe de la oficina gestora del impuesto competente⁽¹⁰⁸⁾ en función del lugar en que se descubra la infracción, previa la tramitación del oportuno expediente en que se dará audiencia a los interesados. El acuerdo dictado será recurrible en vía económico administrativa.

Capítulo VIII

Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Artículo 56. **Ambito objetivo.**

A efectos de este impuesto tienen la consideración de labores del tabaco:

1. Los cigarros y los cigarrillos.
2. Los cigarrillos.
3. La picadura para liar.
4. Los demás tabacos para fumar.

Artículo 57. **Supuestos de no sujeción.**

Además de los supuestos contemplados en el artículo 6, no estará sujeta al impuesto la fabricación ni la importación de labores del tabaco que se destruyan bajo control de la Administración tributaria, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente⁽¹⁰⁹⁾, en el interior de las fábricas y depósitos fiscales.

Artículo 58. **Base imponible.**

1. La base estará constituida:

⁽¹⁰⁸⁾ Véase el artículo 120 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹⁰⁹⁾ Véanse los artículos 122 y 124 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

a) Para la aplicación de los tipos proporcionales, por el valor de las labores, calculado según su precio máximo de venta al público, en expendedorías 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.

2. A efectos de lo establecido en la letra a) del apartado anterior, los fabricantes e importadores comunicarán, en la forma que se establezca reglamentariamente⁽¹¹⁰⁾, previamente a su comercialización, los precios máximos de venta al público por ellos establecidos para las distintas labores de tabaco, así como las modificaciones que en dichos precios introduzcan.

Artículo 59. **Conceptos y definiciones.**

1. A efectos de este impuesto tendrán la consideración de cigarros o cigarrillos, siempre que sean susceptibles de ser fumados tal como se presentan:

a) Los rollos de tabaco constituidos totalmente por tabaco natural.

b) Los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural.

c) Los rollos de tabaco provistos de una capa exterior del color normal de los cigarrillos y de una subcapa, formadas ambas por tabaco reconstituido, siempre que al menos el 60 por 100 en peso de las partículas de tabaco tengan una anchura y una longitud superiores a 1,75 milímetros y que la capa esté fijada en hélice con un ángulo mínimo de 30 grados en relación con el eje longitudinal del cigarrillo.

d) Los rollos de tabaco provistos de una capa exterior del color normal de los cigarrillos, formada por tabaco reconstituido, siempre que su peso unitario sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2,3 gramos y que al menos el 60 por 100 en peso de las partículas de tabaco tengan una anchura y una longitud superiores a 1,75 milímetros y que su perímetro sea, al menos, en un tercio de su longitud, igual o superior a 34 milímetros.

Estas labores tendrán la consideración de cigarrillos o cigarrillos según que su peso exceda o no de 3 gramos por unidad.

2. Tendrán igualmente la consideración de cigarrillos o cigarrillos los productos constituidos parcialmente por sustancias distintas del tabaco pero que respondan a los restantes criterios del apartado 1 anterior, siempre que tales productos vayan provistos de alguna de las siguientes capas:

a) Una capa de tabaco natural.

b) Una capa y una subcapa formadas ambas por tabaco reconstituido.

c) Una capa de tabaco reconstituido.

3. A efectos de este impuesto se considerarán cigarrillos los rollos de tabaco que

⁽¹¹⁰⁾ Véase el artículo 128 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarrillos con arreglo a lo establecido en los apartados anteriores. Igualmente tendrán la consideración de cigarrillos los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel de fumar.

El rollo de tabaco a que se refiere el párrafo anterior será considerado, a efectos de la aplicación del impuesto, como dos cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 9 centímetros, sin sobrepasar los 18 centímetros, y como tres cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 18 centímetros, sin sobrepasar 27 centímetros, y así sucesivamente con la misma progresión. Para la medición de la longitud no se tendrá en cuenta ni el filtro ni la boquilla.

4. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de tabaco para fumar o picadura:

a) El tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, no incluido en los apartados anteriores y que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior.

b) Los restos de tabaco acondicionado para la venta al por menor que no sean cigarros, cigarrillos ni cigarrillos y que sean susceptibles de ser fumados.

5. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de picadura para liar, el tabaco para fumar tal como se define en el apartado anterior, siempre que más del 25 por 100 en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a un milímetro.

6. Tendrán igualmente la consideración de cigarrillos y tabaco para fumar, los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 3 y 4 anteriores. No obstante, los productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.

7. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de fabricante la persona que transforma el tabaco en labores del tabaco acondicionadas para su venta al público.

Artículo 60. **Tipos impositivos.**⁽¹¹¹⁾

El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:

Epígrafe 1. Cigarros y cigarrillos: 12,5 por 100.

Epígrafe 2. Cigarrillos. Estarán gravados simultáneamente con:

a) Tipo proporcional: 54 por 100.

b) Tipo específico: 500 pesetas por cada 1.000 cigarrillos.

Epígrafe 3. Picadura para liar: 37,5 por 100.

⁽¹¹¹⁾Tipos introducidos por el Real Decreto-ley 12/1996, de 26 de julio (BOE de 30 de julio).

Epígrafe 4. Las demás labores del tabaco: 22,5 por 100.

Artículo 61. **Exenciones.**

1. Estarán exentas, con las condiciones que se establezcan reglamentariamente, además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, la fabricación e importación de las labores del tabaco que se destinen a:

a) Su desnaturalización en fábricas y depósitos fiscales para su posterior utilización en fines industriales o agrícolas⁽¹¹²⁾.

b) La realización de análisis científicos o relacionados con la calidad de las labores, desde fábricas o depósitos fiscales⁽¹¹³⁾.

2. Estarán igualmente exentas las siguientes importaciones de labores del tabaco:

a) Las conducidas personalmente por los viajeros mayores de 17 años procedentes de países terceros, siempre que no superen los límites cuantitativos siguientes:

1º. 200 cigarrillos, o

2º. 100 cigarrillos, o

3º. 50 cigarros, o

4º. 250 gramos de las restantes labores.

b) Los pequeños envíos expedidos, con carácter ocasional, desde un país tercero por un particular con destino a otro particular, sin que medie pago de ninguna clase y dentro de los siguientes límites cuantitativos:

1º. 50 cigarrillos, o

2º. 25 cigarrillos, o

3º. 10 cigarros, o

4º. 50 gramos de las restantes labores.

Artículo 62. **Devoluciones.**

Se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, en la forma y con las condiciones que reglamentariamente⁽¹¹⁴⁾ se establezcan, además de en los supuestos a que se refiere el

⁽¹¹²⁾ Véase el artículo 122 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹¹³⁾ Véase el artículo 123 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹¹⁴⁾ Véase el artículo 124 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995,

artículo 10 de esta Ley, en los siguientes:

a) La destrucción de las labores del tabaco bajo control de la Administración tributaria.

b) La devolución de las labores del tabaco a fábrica para su reciclado.

Artículo 63. **Normas particulares de gestión.**

La recepción de labores del tabaco procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad quedará restringida a los depositarios autorizados, operadores registrados, operadores no registrados, receptores autorizados o destinatarios en el sistema de ventas a distancia que reúnan, en todos los casos, las condiciones previstas en la normativa vigente en materia de distribución.

CAPÍTULO IX⁽¹¹⁵⁾

IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD

Artículo 64.⁽¹¹⁶⁾ **Ámbito objetivo.**

El ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad esta constituido por la energía eléctrica clasificada en el código NC 2716.

Artículo 64 bis. **Definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación.**

A) A los efectos del Impuesto sobre la Electricidad se entenderá por: ⁽¹¹⁷⁾

1. "Depósito fiscal". A los efectos del apartado 7 del artículo 4 de esta Ley se considerarán "depósito fiscal":

a) La red de transporte de energía eléctrica constituida por líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos con tensiones iguales o superiores a 220 kilovoltios (kv.) y aquellas otras instalaciones que, cualquiera que sea su tensión, cumplan funciones de transporte o de interconexión internacional.

de 7 de julio.

⁽¹¹⁵⁾ Capítulo introducido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre).

⁽¹¹⁶⁾ El artículo 64 "Disposiciones particulares en relación con la aplicación del impuesto [sobre Labores del Tabaco] en Ceuta y Melilla", originario en la Ley 38/1992, de 29 de diciembre, fue derogado por la Disposición derogatoria de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE de 31 de diciembre).

⁽¹¹⁷⁾ Véase el artículo 131 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

b) Las instalaciones de distribución de energía eléctrica, entendiéndose por tales todas aquellas redes e instalaciones para el tránsito de energía eléctrica no incluidas en la letra a) anterior cuando no estén afectas al uso exclusivo de sus titulares.

2."Fábrica". A los efectos del apartado 9 del artículo cuatro de esta Ley se considerarán "fábricas":

a) Las instalaciones de producción de energía eléctrica que, de acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, estén incluidas en el régimen ordinario o en el régimen especial.

b) Cualesquiera otras instalaciones en las que se lleve a cabo "producción de energía eléctrica".

|| Véase consulta de fecha 08-07-1998 en el artículo 64 quinto 1.

3. "Producción de energía eléctrica". La fabricación tal como se define en el apartado 10 del artículo 4 de esta Ley. No obstante, no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo, por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (kW.).

4. "Sujetos pasivos". Además de quienes tengan esta consideración conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley, tendrán la consideración de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes, en el supuesto previsto en la letra a) del apartado 5 de este artículo, realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso.

5. ⁽¹¹⁸⁾"Devengo":

a) No obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

|| **Fecha 08-07-1998**

|| **Descripción sucinta de los hechos:**

|| La energía eléctrica producida en un parque eólico es adquirida por una compañía

⁽¹¹⁸⁾ El apartado dos de la Disposición transitoria undécima, Impuesto sobre la Electricidad de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre) establece lo siguiente:

"Dos. En los casos en que el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se produzca conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 5 de la letra A) del artículo 64 bis de la Ley 38/1992, de 38 de diciembre, de Impuestos Especiales, y se trate de facturaciones que comprendan suministros de energía eléctrica efectuados antes y después de la fecha de entrada en vigor de la presente Ley, se considerarán como producidos y suministrados a partir de dicha fecha, a efectos de la exacción de dicho impuesto, los kilovatios-hora (kWh) que, en el conjunto de los facturados, representen la misma proporción que, en el conjunto de días que comprende la facturación de que se trate, representa el número de días transcurridos desde la fecha de entrada en vigor de la presente Ley."

eléctrica y vertida a su red de distribución. A efectos de la normativa del Impuesto sobre la Electricidad, el parque eólico tiene la consideración de "fábrica" de energía eléctrica y la red de distribución, de "depósito fiscal".

Cuestión planteada:

Devengo del impuesto y condición de sujeto pasivo del titular del parque eólico. Obligaciones materiales y formales que se derivan de ello, en su caso.

Contestación:

1. El artículo 7 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que el impuesto se devengará:

... ..

2. Por otra parte, el artículo 64 bis A), apartado 5, letra a) de la misma Ley establece que:

... ..

3. En consecuencia, de la interpretación conjunta de ambos preceptos, se desprende que el devengo del Impuesto sobre la Electricidad requiere la concurrencia de dos circunstancias: que la energía eléctrica haya salido desde un establecimiento considerado fábrica o depósito fiscal con un destino distinto de otra fábrica o depósito fiscal y que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía suministrada si se trata de un contrato de suministro a título oneroso.

En el presente caso no concurre la primera de las circunstancias citadas, puesto que la energía abandona un establecimiento considerado fábrica para ser recibido en un establecimiento considerado depósito fiscal, operación que, de acuerdo con el transcrito artículo 7, debe realizarse en régimen suspensivo.

4. Por todo lo anterior, el suministro de energía eléctrica efectuado desde el parque eólico/fábrica, aunque se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica a título oneroso, debe efectuarse en régimen suspensivo al ir destinada a un depósito fiscal, no produciéndose por tanto, el devengo del impuesto.

5. Por lo demás, en los casos en que el devengo se produzca, será de aplicación el artículo 8 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que establece en su apartado 1 que *"tendrán la condición de sujetos pasivos en calidad de contribuyentes: a) Los depositarios autorizados en el caso de que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo"*.

6. En su condición de titular de una "fábrica", tal y como se define ésta en el apartado 2 del artículo 64 bis A) de la misma Ley, el consultante estará obligado al cumplimiento de las obligaciones que con carácter general establece el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995, especialmente las relativas a la inscripción en el registro territorial, exigida por sus artículos 40 y 133 y a la llevanza de una contabilidad del movimiento de los productos, establecida en sus artículos 50 y 131.

Fecha 02-02-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Los comercializadores de energía eléctrica pueden adquirir la energía eléctrica accediendo directamente al mercado de producción de energía eléctrica y a las redes de transporte y distribución adquiriendo la energía, bien del pool, bien contratando de forma bilateral con un generador ("fábrica"), con independencia o no del servicio de transporte, que, en su caso, puede ser contratado aparte. En estas transacciones resultan exigibles las correspondientes contraprestaciones derivadas de los contratos realizados, que son independientes de los que el

comercializador haga con sus clientes, cualificados o no, por la energía suministrada a éstos.

Cuestión planteada:

1. ¿Se produce el devengo del impuesto en las entregas de energía eléctrica efectuadas a los comercializadores por el pool o por los generadores?

2. ¿Se produce el devengo del impuesto en la prestación de servicios de transporte y distribución al comercializador por los titulares de dichas instalaciones, cuando dichos servicios se contratan separadamente de la energía adquirida?

Contestación:

1º. El artículo 7 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que el impuesto se devengará:

... ..

Por otra parte, en el artículo 64 bis, apartados A) 4 y A) 5, letra a), de la misma Ley se establece:

"4. "Sujetos pasivos" ...

5. "Devengo": ..."

2º. Por su parte, el artículo 9 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de Regulación del Sector Eléctrico, establece, en la letra h) del apartado 1:

"1. Las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica a que se refiere el artículo 1.1 de la presente Ley serán desarrolladas por los siguientes sujetos:

...

h) Los comercializadores, que son aquellas personas jurídicas que, accediendo a las redes de transporte o distribución, tienen como función la venta de energía eléctrica a los consumidores que tengan la condición de cualificados o a otros sujetos del sistema.

..."

3º. De acuerdo con lo establecido en los preceptos transcritos, el devengo del impuesto se produce cuando, habiendo salido la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales, resulta exigible la parte del precio correspondiente a la energía suministrada. Es decir, los elementos esenciales del devengo del impuesto, sin cuya concurrencia éste no se produce, son dos: que se haya producido un suministro de energía eléctrica para consumo ("salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales") y que, además, sea exigible el precio correspondiente a dicho suministro.

De acuerdo con lo anterior el devengo del impuesto no se produce cuando, siendo exigible el precio de una cantidad de energía eléctrica adquirida por un comercializador, dicha energía eléctrica no ha sido suministrada a un consumidor final. Tal adquisición es, en principio, irrelevante para la exigibilidad del impuesto pues, como claramente se desprende del artículo 64. bis A) 5 a), la contraprestación que es relevante a estos efectos es la que resulta exigible con ocasión del suministro a consumo de la energía eléctrica, ("... precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada ...").

Por lo demás, esta conclusión es la única coherente con el carácter monofásico de un impuesto que incide sobre el consumo y con la propia previsión de la Ley que atribuye la condición de sujetos pasivos a quienes, como los comercializadores, pueden realizar entregas de energía eléctrica a título oneroso aun cuando no tienen la condición de generadores (titulares de "fábricas") ni de distribuidores (titulares de "depósitos fiscales") de electricidad.

4º. En conclusión, esta Dirección General entiende que en las operaciones descritas, el devengo del impuesto solo se producirá cuando, tras el suministro de energía eléctrica efectuado al consumidor por el comercializador, sea exigible por el comercializador la contraprestación correspondiente a dicho suministro. Conforme a lo establecido en el artículo 64 bis, apartado A) 4, el sujeto pasivo del impuesto será el comercializador en tanto que persona que, sin ser titular de una "fábrica" o "depósito fiscal", realiza entregas de energía eléctrica y con la obligación de repercutir el impuesto devengado sobre el consumidor adquirente en los términos previstos en los artículos 14 y 64 bis, apartado A 6), de la Ley.

Por las mismas razones, la exigibilidad del precio por la prestación de servicios de transporte o distribución que los titulares de las correspondientes redes efectúen a los comercializadores no da lugar al devengo del impuesto. Ello ha de entenderse sin perjuicio de que el precio pagado por dicho comercializador por tales servicios quede comprendido en la contraprestación que él mismo exigirá finalmente del consumidor final y que constituye la base imponible del impuesto en los términos establecidos en el artículo 64 ter de la Ley de Impuestos Especiales.

b) Para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 del artículo 7 de esta Ley, en relación con suministros de energía eléctrica distintos de aquellos a los que se refiere la letra a) anterior del presente apartado, los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto de la energía eléctrica suministrada durante períodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del primer mes natural siguiente a la conclusión del referido período.

6.⁽¹¹⁹⁾ "Repercusión." Lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley será de aplicación en relación con el Impuesto sobre la Electricidad teniendo en cuenta las siguientes reglas específicas:

a) Cuando la contraprestación por un suministro de energía eléctrica deba satisfacerse a más de un sujeto pasivo, cada uno de éstos repercutirá la porción de cuota imputable a la parte de la contraprestación que le corresponda percibir. En particular, la repercusión de la porción de cuota correspondiente a los peajes por utilización de una red de transporte que tenga la condición de "depósito fiscal" será efectuada, cuando este concepto se facture separadamente, por el titular de dicha red en su condición de sujeto pasivo del impuesto.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) anterior, en los casos de entregas de energía eléctrica efectuadas con la intermediación del Operador del Mercado al que se refiere el artículo 33 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, la repercusión sobre los adquirentes de las cuotas devengadas que correspondan será efectuada por el sujeto pasivo por medio del citado Operador del Mercado.

B) No serán aplicables en relación con el Impuesto sobre la Electricidad las siguientes disposiciones contenidas en el capítulo I del Título I de la presente Ley:

- a) Los apartados 6, 14, 15, 16, 18, 19, 22 y 24 del artículo 4.
- b) La letra b) del apartado 1 y los apartados 5, 6, 8 y 9 del artículo 7.
- c) Las letras c), d) y e) del apartado 1 y los apartados 2, 3 y 5 del artículo 8.

⁽¹¹⁹⁾ Apartado introducido por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del orden Social (BOE de 31 de diciembre)

- d) Las letras e) y f) del apartado 1 del artículo 9
- e) Las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 10.
- f) El apartado 2 del artículo 11.
- g) El apartado 2 del artículo 13.
- h) El apartado 7 del artículo 15.
- i) El artículo 16, y
- j) El artículo 17.

Artículo 64 ter. **Base imponible.**⁽¹²⁰⁾

La base imponible del impuesto estará constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37 /1992, de 28 de diciembre, reguladora de este último impuesto.

Fecha 18-02-1998

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, sujeto pasivo del Impuesto sobre la Electricidad, factura períodos que comprenden suministros de energía eléctrica efectuados en 1997 y en 1998.

Cuestión planteada:

¿En relación con la aplicación del Impuesto sobre la Electricidad para consumos realizados durante los años 1997 y 1998, y facturados a partir del 1 de enero del presente año, es correcta la utilización del precio medio ponderado de ambos años, tal y como se hace en la práctica a otros efectos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad?

Contestación:

El apartado dos de la disposición transitoria undécima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establece lo siguiente:

... ..

El artículo 64 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de 1992, señala a su vez :

⁽¹²⁰⁾ El apartado uno de la Disposición transitoria undécima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre) establece lo siguiente:

“Uno. Durante el año 1998 el Gobierno adoptará las iniciativas necesarias para que, a partir del 1 de enero 1999, el Impuesto sobre la Electricidad se configure como un gravamen específico exigido en relación a la cantidad de energía eléctrica suministrada”.

... ..

El precepto contenido en el transcrito apartado dos de la disposición transitoria undécima de la Ley 66/1997, tiene por objeto determinar los kilovatios-hora (kWh) que se consideran producidos y suministrados a partir del día 1 de enero de 1998, fecha en la cual comienza la aplicación del Impuesto sobre la Electricidad como consecuencia de la entrada en vigor de la citada Ley que lo crea.

Efectivamente, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad en suministros a título oneroso se produce, una vez que la energía eléctrica sale de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales, "en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación" (cfr. artículo 64 bis a)5 de la Ley 38/1992). Como quiera que se producen períodos de facturación "a caballo" entre dos años, el objeto de la referida disposición transitoria es establecer un reparto de todos los kilovatios-hora (kWh) comprendidos en tales períodos y evitar que el Impuesto sobre la Electricidad, que nace el día 1 de enero de 1998, pudiera girar también sobre energía eléctrica comprendida en el primer período que la compañía eléctrica factura ya en 1998 pero que, por aplicación del mismo criterio, se considera producida y suministrada todavía durante 1997.

Ahora bien, una vez determinados los kilovatios-hora (kWh) que se consideran producidos y suministrados a partir del 1 de enero de 1998, que son los únicos respecto de los cuales el impuesto puede exigirse, la disposición transitoria undécima no contiene regla alguna que modifique el régimen general de la base imponible contenido en el artículo 64 ter de la Ley 38/1992. Este último artículo, en las condiciones que él mismo establece, se remite al importe que "con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del IVA...". Dicha remisión, a la vista de sus propios términos y los de la disposición transitoria undécima, en ningún caso puede conducir a que la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad se determine a partir de parámetros (precios de 1997) que ya no rigen cuando este comienza a ser aplicable.

Debe recordarse, además, que el recurso a la confección de un precio medio ponderado no es sino un modo de simplificar el contenido material de las facturas cuya realidad final no deja de ser que los kilovatios-hora (kWh) que se consideran suministrados en 1997 son cobrados por la compañía eléctrica al precio vigente en 1997, y los que se consideran suministrados en 1998 son cobrados al precio vigente en 1998. Y, naturalmente, dicho mecanismo no sirve cuando se trata de determinar un elemento que no rige durante todo el período que se pondera: si el impuesto sobre la electricidad solo es exigible desde el 1 de enero de 1998, su base imponible no puede determinarse, aunque sea parcialmente, a partir de los precios que rigieron en 1997.

Por tanto, en el caso planteado, la base imponible del Impuesto sobre la Electricidad se determinará a partir del precio correspondiente a la energía eléctrica que se considera producida y suministrada desde el 1 de enero de 1998, es decir, a partir del precio que resulte exigible desde dicha fecha. Por lo demás, deberán cumplirse todas las condiciones previstas en el artículo 64 ter de la Ley 38/1992.

Fecha 25-03-1998

Descripción sucinta de los hechos:

De acuerdo con la normativa reguladora del sector eléctrico, los consumidores cualificados pueden contratar, de un lado, la adquisición de energía eléctrica y, de otro lado, su transporte y distribución.

Por otra parte, en los supuestos en que no se produce un suministro efectivo de energía eléctrica las compañías facturan, no obstante, en concepto de potencia contratada.

Cuestión planteada:

1ª.- ¿Se incluyen en la base imponible del impuesto los llamados "peajes" o derechos de acceso a una red de transporte o distribución cuando se contratan separadamente de la adquisición de la energía eléctrica?.

2ª.- ¿Es exigible el impuesto cuando no hay un suministro efectivo de energía eléctrica pero se factura por potencia contratada?.

Contestación:

I – INCLUSION EN LA BASE IMPONIBLE DEL PRECIO DE LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE Y DISTRIBUCION DE ENERGIA ELECTRICA CUANDO SE REALIZAN Y FACTURAN INDEPENDIENTEMENTE DE LA ADQUISICIÓN DE AQUELLA.

En el caso planteado nos hallamos ante un consumidor cualificado que, en tal condición y de acuerdo con la normativa reguladora del sector, está autorizado, entre otras cosas, a comprar, de una parte, energía eléctrica al conjunto del sistema, a un comercializador o a un generador y a contratar, por otra parte, el transporte de la energía adquirida con una persona distinta de aquéllos, como puede ser el titular de una red de transporte y/o distribución.

En tales supuestos, el vendedor de la energía eléctrica será sujeto pasivo del impuesto en calidad de sustituto del contribuyente de acuerdo con lo dispuesto en el apartado A.4 del artículo 64 bis, salvo en el caso del generador –entendiendo como tal al titular de una "fábrica"– que lo será en calidad de contribuyente. Pero ya en este punto, no debe perderse de vista que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 8 y 64 bis de la Ley de Impuestos Especiales, los titulares de las redes de transporte y de las instalaciones de distribución de energía eléctrica son también, por ser éstas depósitos fiscales, sujetos pasivos del impuesto a título de contribuyentes.

Así las cosas, el apartado A.5.a) del artículo 64 bis exige, para que se produzca el devengo del impuesto, que la energía eléctrica haya salido de la instalación considerada fábrica o depósito fiscal y que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada. Por su parte, el artículo 64 ter establece que la base imponible del impuesto está constituida por el importe que, multiplicado por cierto coeficiente, se habría determinado, bajo ciertas condiciones, como base imponible del IVA para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso.

Ninguno de los preceptos citados prejuzga que un suministro de energía eléctrica dado solo pueda ser efectuado por una persona ni que, por tanto, el precio o importe correspondiente al mismo deba satisfacerse a un único sujeto, siendo así que, desde la perspectiva del consumidor cualificado, suministro de energía eléctrica supone la recepción por el mismo y para su consumo de la energía eléctrica adquirida. Y para que la recepción de la energía eléctrica por el consumidor cualificado se produzca en el caso planteado, es necesaria, como parte indisoluble de la operación de suministro, la utilización, también a título oneroso, de una red de transporte o distribución por la que se satisface un precio o "peaje". Por tanto el peaje debe considerarse una de las dos partes que, junto con el precio pagado por la cantidad de energía eléctrica adquirida, conforma el conjunto de la contraprestación que el consumidor cualificado satisface por el conjunto del suministro y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 ter de la Ley, configura la base imponible del impuesto.

Por tanto en la operativa descrita se producirán dos facturaciones:

1ª) La realizada por el vendedor y comprensiva del precio pagado por la energía eléctrica el cual, multiplicado por el coeficiente 1,05113 y con cumplimiento de las demás condiciones establecidas en la Ley, constituirá base imponible sobre la que se aplicará el tipo impositivo del 4,864 %, que arrojará una cuota que, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley se repercutirá sobre el adquirente, es decir, el consumidor cualificado.

2ª) La realizada al consumidor cualificado por el titular de la red de transporte o instalación de distribución empleada para que aquel recibiera la energía eléctrica adquirida, que será comprensiva del precio o peaje por el acceso a dicha red o instalación eléctrica el cual, multiplicado por el coeficiente 1,05113 y con cumplimiento de las demás condiciones establecidas en la Ley, constituirá base imponible sobre la que se aplicará el tipo impositivo del 4,864 %, que arrojará una cuota que, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley se repercutirá sobre la persona por cuya cuenta se efectuó el transporte de la electricidad, es decir, el consumidor cualificado.

Esta conclusión, que es plenamente coherente con la regulación legal, se ve reforzada

por las distorsiones que se derivarían de la conclusión contraria, es decir, que los peajes, cuando son facturados separadamente de la propia energía eléctrica adquirida, no estarían incluidos en la base imponible del impuesto. Efectivamente, ante dos suministros idénticos (iguales kWh entregados e igual precio), la cuantía del impuesto variaría sustancialmente por una circunstancia, como la mera desagregación del precio que paga el consumidor en dos componentes, que debe ser irrelevante en el contexto de un impuesto que pretende gravar el consumo de electricidad en función del precio que por la misma paga quien la consume.

II – EXIGIBILIDAD DEL IMPUESTO, EN AUSENCIA DE SUMINISTRO EFECTIVO, SOBRE LA CUANTIA FACTURADA EN CONCEPTO DE POTENCIA CONTRATADA.

Como ya se expuso en relación con la cuestión anterior, el devengo del impuesto se produce cuando, habiendo salido la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales, resulta exigible la parte del precio correspondiente a la energía suministrada. Análogamente, la base imponible del impuesto se fundamenta en la que, bajo ciertas condiciones, se habría determinado como base del IVA para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso.

Por tanto, los elementos esenciales que determinan la exigibilidad del impuesto, conforme a lo establecido en el apartado A.5.a) del artículo 64 bis son que se haya producido un suministro de energía eléctrica ("salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales") y que, además, sea exigible el precio correspondiente al mismo.

En los suministros de energía eléctrica a tarifa se facturan, básicamente, dos conceptos: la potencia contratada (medida en kilovatios – kW–) y la energía consumida (medida en kilovatios hora –kWh–), que constituyen, fundamentalmente, la contraprestación satisfecha por el suministro de electricidad que, en principio, constituiría la base imponible del impuesto.

En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General considera lo siguiente:

1º) Con carácter general, la base imponible del impuesto en los suministros a tarifa se determinará a partir de la cuantía facturada, incluso si el único concepto facturado por el suministro es el de la "potencia contratada".

2º) Solamente en los casos en que se acredite que la falta de facturación por el término "consumo de energía" se debe a una ausencia efectiva de suministro eléctrico (y no a otra circunstancia como, por ejemplo, la falta de lectura del contador por parte de la compañía) no resultará exigible el impuesto, aunque exista una facturación por el término "potencia contratada".

Artículo 64 quater. **Tipo impositivo.**

El impuesto se exigirá al tipo del 4,864 por 100.

Artículo 64 quinto. **Exenciones.** ⁽¹²¹⁾

Además de las operaciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 9, estarán exentas las siguientes operaciones:

1. La fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones.

⁽¹²¹⁾ Véase el artículo 130 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 22-04-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una agrupación de interés económico (AIE) es titular de una instalación de producción eléctrica en régimen especial. La energía eléctrica producida es vendida a los socios y, si no es suficiente para cubrir sus necesidades de consumo, se adquiere energía eléctrica de un productor tercero y también se envía al mismo la energía excedente producida y no consumida por los socios.

Cuestión planteada:

Aplicación de la exención a la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial, establecida en el artículo 64 quinto-1 de la Ley de Impuestos Especiales.

Contestación:

El apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales establece que estará exenta la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones.

De acuerdo con el precepto legal anterior la aplicación de la exención depende de dos requisitos:

- Ha de tratarse de energía eléctrica producida en una instalación acogida al régimen especial. La exención no es por tanto aplicable respecto de energía eléctrica producida en otro tipo de instalaciones.

- Tal energía eléctrica ha de destinarse al consumo del titular de la instalación de producción acogida al régimen especial.

En el caso planteado concurren las siguientes circunstancias:

- A través de la instalación de producción acogida al régimen especial también se adquiere energía eléctrica producida por terceros. No obstante, en la medida en que resulta excedentaria, la energía producida se envía y factura al proveedor tercero.

- El titular de la instalación de producción acogida al régimen especial es una Agrupación de Interés Económico que vende a sus socios, tanto la energía eléctrica producida por ella misma, como la adquirida de terceros conforme a lo expuesto en el guión anterior.

En estas condiciones se plantea la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, en relación con lo cual esta Dirección General considera lo siguiente:

1º) En primer lugar la exención no es aplicable respecto de la energía eléctrica adquirida de terceros puesto que no se trata de energía eléctrica producida en una instalación acogida al régimen especial.

2º) En cuanto a la energía eléctrica producida en la instalación de régimen especial debe verificarse si el consumo de la misma es realizado o no por el titular de aquella pues ello constituye el segundo de los requisitos aludidos más arriba. A este respecto debe destacarse que:

a) El titular de la instalación de producción es una Agrupación de Interés Económico que, según la Ley 12/1991, de 29 de abril, reguladora de estas agrupaciones, es una entidad con personalidad jurídica y carácter mercantil cuyo objeto se limita exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollan sus socios.

b) De acuerdo con los términos de la consulta, la agrupación de interés económico, entidad con personalidad jurídica propia, no es la consumidora de la energía eléctrica que

produce en su instalación acogida al régimen especial sino que el consumo lo realizan los socios integrantes de la misma que son persona físicas o jurídicas diferentes de la propia agrupación. Ello lleva a la conclusión de que el consumo de la energía eléctrica producido en la instalación de régimen especial se lleva a cabo por personas distintas del titular de la instalación.

Constatado lo anterior, el apartado 3 del artículo 23 de la Ley General Tributaria establece que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones".

En consecuencia la exención contemplada en el apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992 no es aplicable en el caso planteado.

3º) En lo que se refiere a los envíos de energía eléctrica al tercero que también es proveedor debe señalarse que mientras ésta discurra por instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales, se considerará en régimen suspensivo, por lo que no se habrá producido el devengo y, en consecuencia, no será exigible el impuesto.

Fecha 08-07-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una agrupación de interés económico (AIE) es titular de una instalación de producción eléctrica en régimen especial. La energía eléctrica producida es cedida en su mayor parte para el consumo de los socios. El excedente se incorpora al sistema eléctrico nacional.

Cuestión planteada:

Aplicación de la exención al suministro de energía eléctrica a los socios, prevista en el artículo 64 quinto de la Ley de Impuestos Especiales.

Contestación:

El apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales establece que estará exenta la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones.

De acuerdo con el precepto legal anterior la aplicación de la exención depende de dos requisitos:

- Ha de tratarse de energía eléctrica producida en una instalación acogida al régimen especial.
- Tal energía eléctrica ha de destinarse al consumo del titular de la instalación de producción acogida al régimen especial.

En el caso planteado concurre la circunstancia de que el titular de la instalación de producción acogida al régimen especial es una agrupación de interés económico que vende a sus socios la energía eléctrica producida por ella misma.

En estas condiciones se plantea la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, en relación con lo cual esta Dirección General considera necesario verificar si el consumo de la energía eléctrica producida en la instalación de régimen especial es realizado por el titular de aquélla pues ello constituye el requisito aludido más arriba. A este respecto debe destacarse que:

a) El titular de la instalación de producción es una Agrupación de Interés Económico que, según la Ley 12/1991, de 29 de abril, reguladora de estas agrupaciones, es una entidad con personalidad jurídica y carácter mercantil cuyo objeto se limita exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollan sus socios.

b) De acuerdo con los términos de la consulta, la agrupación de interés económico,

entidad con personalidad jurídica propia, no es la consumidora de la energía eléctrica que produce en su instalación acogida al régimen especial sino que el consumo lo realizan los socios integrantes de la misma, que son persona físicas o jurídicas diferentes de la propia agrupación. Ello lleva a la conclusión de que el consumo de la energía eléctrica producido en la instalación de régimen especial se lleva a cabo por personas distintas del titular de la instalación.

Constatado lo anterior, el apartado 3 del artículo 23 de la Ley General Tributaria establece que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones".

En consecuencia la exención contemplada en el apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992 no es aplicable en el caso planteado.

Fecha 08-07-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de almacenaje de productos petrolíferos dispone de un grupo electrógeno con 500 KW de potencia de salida para posibles fallos en el suministro de la red general.

Cuestión planteada:

Aplicación a la electricidad producida por dicho generador y consumida en la planta de almacenaje de productos petrolíferos, de la exención por autoconsumo prevista en el artículo 64 quinto de la Ley 38/1992.

Contestación:

El artículo 64 quinto, apartado 2 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece la exención de:

.....

Por su parte, el aludido artículo 64 bis A) establece que "a los efectos del Impuesto sobre la Electricidad se entenderá por:

(...)

2. "Fábrica". ...

El mismo artículo define en su apartado 3 el concepto de "producción de energía eléctrica" como "*la fabricación tal como se define en el apartado 10 del artículo 4 de esta Ley. No obstante, no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo, por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (KW).*"

La obtención de electricidad mediante un grupo electrógeno cuya potencia de salida sea de 500 KW puede, de acuerdo con la anterior definición, considerarse "producción de energía eléctrica". En consecuencia, el citado grupo electrógeno constituye una instalación en la que se lleva a cabo dicha producción, es decir, es una "fábrica" conforme a la definición del artículo 64 bis A) 2.

En aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 64 quinto de la misma Ley, estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica únicamente en la medida en que sea objeto de autoconsumo en la instalación de producción de energía eléctrica.

Fecha 05-11-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante es socio de una sociedad civil que ejerce una actividad de cogeneración de energía. Dicha sociedad civil suministra energía a una empresa que es también socia de la misma sociedad civil.

Cuestión planteada:

Sujeción y no exención de la operación citada

Contestación:

1.- El artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que:

... ..

Por su parte, el artículo 64 de la misma Ley establece que el "*ámbito objetivo del Impuesto sobre la Electricidad está constituido por la energía eléctrica en el código NC 2716*".

La operación consistente en el suministro de energía eléctrica a una empresa que sea socio de la Sociedad generadora de electricidad no se encuentra aludida en ninguno de los supuestos de no sujeción o exención previstos en la misma Ley.

2. De lo anterior se deduce que el suministro de energía eléctrica a una empresa que sea socio de la Sociedad generadora de electricidad es una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre la electricidad.

Fecha 16-12-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa, integrada en un grupo de sociedades, es titular de una planta de fabricación de energía eléctrica por cogeneración, mediante la cual atiende sus propias necesidades de energía eléctrica y las de otras sociedades integradas en el grupo a que pertenece. La energía suministrada al resto de los socios es objeto de la correspondiente facturación mensual conforme al consumo real que resulta de los contadores instalados al efecto.

Cuestión planteada:

Aplicación de la exención al suministro de energía eléctrica a los socios, prevista en el artículo 64 quinto de la Ley de Impuestos Especiales.

Contestación:

El apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales establece que estará exenta la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones.

De acuerdo con el precepto legal anterior la aplicación de la exención depende de dos requisitos:

- Ha de tratarse de energía eléctrica producida en una instalación acogida al régimen especial.

- Tal energía eléctrica ha de destinarse al consumo del titular de la instalación de producción acogida al régimen especial.

En el caso planteado concurre la circunstancia de que el titular de la instalación de

producción acogida al régimen especial es una persona jurídica, sociedad anónima integrada en un grupo de sociedades dominado al 100% por otra persona jurídica distinta, que produce energía eléctrica para su propio consumo y para el de otras sociedades integradas en el grupo, a las que factura la energía eléctrica que les envía. Es claro que parte del consumo de energía eléctrica producido en la instalación de régimen especial se lleva a cabo por personas distintas del titular de la instalación.

Constatado lo anterior, el apartado 3 del artículo 23 de la Ley General Tributaria establece que *"no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones"*.

En consecuencia la exención contemplada en el apartado 1 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992 no es aplicable a la energía eléctrica que se destine al consumo de las sociedades del grupo distintas de la sociedad titular de la instalación de producción acogida al régimen especial.

Fecha 3-02-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Las instalaciones de producción de energía eléctrica incluidas en el régimen especial pueden recibir energía eléctrica producida por terceros, en la medida en que las necesidades del titular de la instalación aconsejan su adquisición. Esta energía puede ser destinada al consumo del titular de la instalación o al de los socios de la sociedad titular de la misma. Por otro lado, la energía puede consumirse en la producción de energía eléctrica o en otras actividades que realice el titular de la instalación.

Cuestión planteada:

- Acreditación de la condición de fábrica.
- Régimen fiscal del suministro de una empresa eléctrica a una instalación acogida al régimen especial
- Régimen fiscal de los suministros de energía eléctrica, producida o no en la instalación, desde una instalación acogida al régimen especial a los socios de la sociedad titular de dicha instalación
- Régimen fiscal de los consumos de energía, producida o no dentro de la instalación acogida al régimen especial, en actividades relacionadas con la producción de energía y en otras actividades desarrolladas por el titular de la instalación

Contestación:

1.- De acuerdo con lo establecido en los artículos 40 y 41 del Reglamento de Impuestos Especiales (aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio; B.O.E. de 28 de julio), la condición de fábrica o depósito fiscal de un establecimiento a los efectos de la aplicación de la normativa sobre Impuestos Especiales queda acreditada por medio de la tarjeta expedida a su titular en la que consta el correspondiente Código de Actividad y Establecimiento (CAE).

El CAE debe hacerse constar en todos los documentos exigidos por el Reglamento de Impuestos Especiales.

2.- Suministro de una empresa eléctrica a una instalación acogida al régimen especial.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 7 y 64 bis, apartado A) 5, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, los envíos de energía eléctrica entre establecimientos que tienen la consideración de "fabricas" o "depósitos fiscales" se producen en régimen suspensivo sin que tenga lugar el devengo del impuesto a su salida del establecimiento de expedición.

Por tanto, si la instalación acogida al régimen especial tiene la consideración de fábrica o depósito fiscal, circunstancia que se acredita por medio de la exhibición de la tarjeta de inscripción en el registro territorial donde conste el correspondiente Código de Actividad y Establecimiento, CAE, el suministro se efectuará en régimen suspensivo.

3.- Suministros de energía eléctrica desde una instalación acogida al régimen especial, a los socios de la sociedad titular de dicha instalación.

El artículo 64 quinto, apartado 1, de la Ley establece que estará exenta "la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones".

Por una parte, la exención establecida en el apartado transcrito se limita a la energía eléctrica producida en la instalación acogida al régimen especial y por tanto no es extensible a la recibida de terceros.

Por otra parte, la exención se limita a la energía eléctrica producida en la instalación acogida al régimen especial y que es destinada al consumo del titular de la misma. Por tanto, la exención no será aplicable respecto de la energía eléctrica que se suministra a personas distintas del titular de la instalación acogida al régimen especial, incluso si dichas personas son socios de la sociedad titular de dicha instalación.

4.- Consumo de energía eléctrica en instalaciones de producción de energía eléctrica.

El artículo 64 quinto, apartado 2, establece que estará exenta "la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica a que se refieren los apartados 1 y 2 de la letra A) del artículo 64 bis".

En consecuencia, con independencia del origen de la electricidad autoconsumida (producción propia o recibida de un tercero) la exención será aplicable cuando el autoconsumo tenga lugar dentro de una instalación de producción eléctrica. Obviamente, como autoconsumo es "el consumo o utilización de los productos objeto de impuestos especiales de fabricación, efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo" (art. 4.2 de la Ley) y la electricidad solo puede encontrarse en régimen suspensivo en una fábrica o depósito fiscal, la aplicación de la exención está condicionada a que el consumo de electricidad se produzca dentro del recinto que estrictamente tiene la consideración de "instalación de producción de energía eléctrica" y que se halla inscrito como "fábrica" en el Registro Territorial de Impuestos Especiales.

2. La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica a que se refieren los apartados 1 y 2 de la letra A) del artículo 64 bis.

Véase consulta de fecha 08-07-1998

Fecha 08-07-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de almacenaje de productos petrolíferos dispone de un grupo electrógeno con 500 KW de potencia de salida para posibles fallos en el suministro de la red general.

Cuestión planteada:

Aplicación a la electricidad producida por dicho generador y consumida en la planta de almacenaje de productos petrolíferos, de la exención por autoconsumo prevista en el artículo 64 quinto de la Ley 38/1992.

Contestación:

El artículo 64 quinto, apartado 2 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece la exención de:

... ..

Por su parte, el aludido artículo 64 bis A) establece que "a los efectos del Impuesto sobre la Electricidad se entenderá por:

(...)

2. "Fábrica". ...

El mismo artículo define en su apartado 3 el concepto de "producción de energía eléctrica" como *"la fabricación tal como se define en el apartado 10 del artículo 4 de esta Ley. No obstante, no se considerará producción de energía eléctrica la obtención de energía eléctrica fuera de las instalaciones a que se refiere la letra a) del apartado 2 de este artículo, por medio de generadores o conjuntos de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios (KW)."*

La obtención de electricidad mediante un grupo electrógeno cuya potencia de salida sea de 500 KW puede, de acuerdo con la anterior definición, considerarse "producción de energía eléctrica". En consecuencia, el citado grupo electrógeno constituye una instalación en la que se lleva a cabo dicha producción, es decir, es una "fábrica" conforme a la definición del artículo 64 bis A) 2.

En aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 64 quinto de la misma Ley, estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica únicamente en la medida en que sea objeto de autoconsumo en la instalación de producción de energía eléctrica.

Fecha 8-07-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante desarrolla dos actividades, la extracción de lignito y la de depuración de aguas, que, según manifiesta, son complementarias a la de producción de energía eléctrica.

Cuestión planteada:

Exención de la electricidad consumida en dichas actividades complementarias, por considerarlas autoconsumo en las instalaciones de producción de energía eléctrica.

Contestación:

El artículo 64 quinto de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que estarán exentas:

... ..

Por su parte, el artículo 64 bis A) establece las siguientes definiciones en sus números 1 y 2:

"1. "Depósito fiscal". ...

... ..

2. "Fábrica". ...

... ..

Por otra parte el artículo 4.2 de la Ley define el concepto de "autoconsumo" como "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".

2. De los términos de la consulta planteada se deduce que la Central Térmica a que se refiere la consulta no se encuentra acogida al régimen especial. Por tanto, la cuestión planteada se contrae al supuesto de exención por autoconsumo previsto en el apartado 2 del artículo 64 quinto.

3. De los datos que se aportan en la presente consulta no puede concluirse que la explotación minera o la depuradora a las que se alude en la misma formen parte de lo que es una instalación de producción, transporte o distribución de energía eléctrica. En esa misma medida, el consumo de energía eléctrica en la mina y en la depuradora no es autoconsumo ni se produce en régimen suspensivo, puesto que el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se produce a la salida de la instalación de producción de energía eléctrica, que tiene la consideración de "fábrica". De acuerdo con todo ello no cabe aplicar la exención prevista en el apartado 2 del artículo 64 quinto de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

4. La circunstancia de que las actividades minera y de producción eléctrica desarrolladas por una misma empresa constituyan una actividad integrada, a criterio de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales y a los efectos de determinar la forma de tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas, no implica, per se, que la explotación minera tenga la consideración de "fábrica" (instalación de producción de energía eléctrica) a los efectos de la aplicación de la normativa sobre impuestos especiales.

Artículo 64 sexto. Disposiciones especiales en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica.

No obstante lo dispuesto en los artículos 5, 7, 8 y 11 de esta Ley, la exacción del impuesto en relación con la energía eléctrica con procedencia o destino en el ámbito territorial comunitario distinto del ámbito territorial interno se efectuará con arreglo a las siguientes disposiciones especiales:

1. Estará sujeta al Impuesto sobre la Electricidad la adquisición intracomunitaria de energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario distinto del ámbito territorial interno.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior se considerarán adquisición intracomunitaria de energía eléctrica:

a) Las operaciones que respecto de la energía eléctrica tengan la consideración de adquisición intracomunitaria de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso serán sujetos pasivos del impuesto quienes tengan tal consideración a efectos de este último impuesto.

b) Cualquier otra operación que, sin tener tal consideración a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tenga por resultado la recepción en el ámbito territorial interno del Impuesto sobre la Electricidad de energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario distinto de aquél. En este caso serán sujetos pasivos los receptores de la energía eléctrica en el referido ámbito.

3. En el supuesto previsto en el apartado 1, el impuesto se devengará cuando se produzca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido que recaiga sobre dichas operaciones, o bien, en su caso, en el momento de la recepción en el ámbito territorial

interno de la energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario distinto de aquél. No obstante, cuando la energía eléctrica se reciba directamente en una fábrica o depósito fiscal, tal como se definen en el artículo 64 bis de esta Ley, la adquisición intracomunitaria se efectuará en régimen suspensivo.

4. El envío con destino al ámbito territorial comunitario distinto del ámbito territorial interno de energía eléctrica que se encuentre en régimen suspensivo constituirá una operación exenta considerándose ultimado dicho régimen una vez acreditada la salida del ámbito territorial interno.

TÍTULO II

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

Artículo 65. Hecho imponible.

1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos, con excepción de:

Fecha 15-04-1993 y 18-05-1993

Descripción sucinta de los hechos:

Vehículo español siniestrado en Alemania. Adquisición en España de un nuevo vehículo, corriendo con los gastos de adquisición y puesta en marcha de dicho vehículo un ciudadano alemán, declarado responsable de dicho siniestro.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable en relación con el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte.

Contestación:

1º. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 65, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (Boletín Oficial del Estado del 29), *“estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos”*.

2º. Según el artículo 67, letra a) de la citada Ley *“serán sujetos pasivos del impuesto las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte”*.

3º. El artículo 68, apartado 1, de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales establece que *“el impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte”*.

4º. En consecuencia, de los preceptos citados anteriormente la matriculación en España del vehículo a que se refiere el escrito de consulta estará sujeta y no exenta al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, siendo sujeto pasivo del mismo la persona a cuyo nombre se efectúe la referida matriculación. Ello es plenamente coherente con lo dispuesto en la Ley General Tributaria cuyo artículo 36 establece que *“la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”*.

Fecha 14-05-1993

Descripción sucinta de los hechos:

El Ente Público consultante adquiere vehículos sin características especiales para destinarlos, según manifiesta, al uso exclusivo de la actividad aeroportuaria.

Cuestión planteada:

Sujeción de la primera matriculación definitiva de los vehículos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Contestación:

El apartado 1 a) del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dispone que está sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Sentado este hecho, la matriculación definitiva de los vehículos objeto de esta consulta para su utilización exclusiva en un servicio aeroportuario no encaja en ninguno de los supuestos de no sujeción o de exención contemplados, respectivamente, en los artículos 65 y 66 de la Ley.

En consecuencia, la primera matriculación definitiva de tales vehículos aunque se destinen al uso exclusivo de la actividad aeroportuaria, está sujeta y no exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Fecha 24-02-1995**Descripción sucinta de los hechos:**

La empresa consultante piensa vender fuera de España vehículos nuevos pero matriculados en España.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal de la operación.

Contestación:

1º) La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dispone en su artículo 65.1 a) que está sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos. Esta matriculación tiene carácter obligatorio conforme está establecido en la Disposición Adicional Primera de dicha ley, cuando los vehículos vayan a ser utilizados en territorio español por personas o entidades residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

2º) El artículo 68 de la citada Ley de Impuestos Especiales establece en su apartado 1 que el impuesto se devenga en el momento en que el sujeto pasivo presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

3º) En consecuencia, cabe extraer dos conclusiones. De una parte, los vehículos nuevos que la sociedad consultante pretende enviar fuera del territorio de aplicación del impuesto no precisan ser objeto de matriculación definitiva en España, a estos efectos, si no se dan las circunstancias previstas en la referida Disposición Adicional Primera. Por otra parte, si dicha sociedad decidiera, pese a lo anterior, matricular con carácter definitivo los vehículos en cuestión, la matriculación de los referidos vehículos estaría sujeta al impuesto y no exenta ya que la Ley no contempla ninguna exención para tal impuesto.

4º) Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el nuevo apartado 3 del artículo 66 de la Ley 38/1992 que establece:

.....

El lugar, forma, plazos e impresos para solicitar la referida devolución se encuentran establecidos en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de diciembre de 1994 (BOE del 2 de enero de 1995).

1º) Los camiones, motocarros, furgonetas y demás vehículos que, por su

configuración objetiva, no puedan destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías.

Fecha 26-09-1994

Descripción sucinta de los hechos:

Los vehículos del modelo "..." presentan configuraciones diversas.

Cuestión planteada:

- Sujeción al impuesto de las diversas configuraciones.

Contestación:

1º. El artículo 65, de la Ley 38/1992 de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales establece:

.....

2º. La Disposición Final Primera del Real Decreto 1623/1992, de 29 de Diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales, y se atribuyen competencias en materia de gestión, recaudación, comprobación e investigación, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, mantiene la vigencia de la Orden de 27 de febrero de 1987 y la Orden de 28 de noviembre de 1988 reguladoras del procedimiento y requisitos para obtener la homologación de los vehículos tipo "jeep" o todo terreno y de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, en las que las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido deberán entenderse hechas al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte. La citada Orden de 27 de febrero de 1987 entiende por vehículo tipo "jeep" el "vehículo ligero todo terreno" tal y como aparece definido en el artículo 2º de la Orden de 4 de junio de 1984. En consecuencia a estos efectos debe considerarse vehículo tipo "jeep" o todo terreno el vehículo automóvil destinado al transporte de viajeros o mixto de pasajeros y mercancías, que presenta una estructura apta para circular por cualquier terreno, con tracción a los dos ejes, provisto de caja reductora y cuyo peso máximo autorizado no sea superior a 4.700 Kg.

3º.- Teniendo en cuenta los preceptos anteriores, este centro mantiene los siguientes criterios:

A.- De acuerdo con la documentación aportada al expediente y salvo en el caso al que se refiere el criterio B siguiente, el vehículo modelo ..., en sus diferentes configuraciones, encaja en el concepto de "vehículo ligero todo terreno" tal y como aparece definido en la Orden de 27 de febrero de 1987, y por tanto en el de vehículo tipo "jeep" o todo terreno.

B.- Las configuraciones del vehículo modelo ... que hagan que este se incluya en la categoría de "camión" o vehículo que, por su configuración objetiva, no pueda destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías, podrán acogerse al supuesto de no sujeción previsto en el artículo 65.1.a) 1º de la Ley de Impuestos Especiales.

C.- El resto de las configuraciones que existen del vehículo modelo ... no podrán acogerse a los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 65.1.a) 2º, y 9º de la Ley, quedando por tanto su matriculación sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ya que dichos preceptos excluyen explícitamente del supuesto de no sujeción a los vehículos tipo "jeep" o todo terreno.

D.- De la documentación aportada al expediente parece que ninguna configuración del vehículo modelo ... es susceptible de ser homologada por la Administración Tributaria como vehículo de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, a los efectos del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 65.1.a) 3º de la Ley, puesto que no parecen cumplirse los requisitos exigibles en cuanto a número de asientos, falta de visibilidad lateral y capacidad del espacio destinado a carga.

Fecha 23-12-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

Determinado vehículo tipo "jeep" o todo terreno tiene asignada por la Dirección General de Política Tecnológica, conforme a la homologación del INTA, la categoría N1 y la clasificación 24XX (Furgón).

Cuestión planteada:

Sujeción al impuesto.

Contestación:

1º.- El artículo 65.1.a) de la Ley 83/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º.- Del análisis detallado de la documentación aportada por el consultante se desprende que la variante del vehículo ... objeto de consulta está homologada por el INTA con la clasificación 24XX, que corresponde a la categoría de "furgón". A estos efectos, la Orden de 16 de julio de 1984 sobre clasificación y definiciones a efectos estadísticos y normas sobre fijación de claves numéricas define, por criterios de construcción, la clasificación 24 como "Furgón (PMA \leq 3.500 Kg.). Camión en el que la cabina está integrada en el resto de la carrocería, y cuyo peso máximo autorizado no excede de 3.500 Kilogramos".

Igualmente dicho vehículo tiene asignado por el citado organismo la categoría N1, definida por el Orden de 14 de diciembre de 1974 del Ministerio de Industria como "Categoría N: vehículos automóviles destinados al transporte de mercancías y que tengan cuatro ruedas al menos, o tres ruedas y un peso máximo que exceda de una tonelada."

Por otra parte en la tarjeta de Inspección Técnica del vehículo se observa que a dicho vehículo le corresponde la clasificación 2420 en la que los dos últimos dígitos corresponden a la clasificación por criterios de utilización asignada por el importador, cuya definición según la Orden de 16 de julio de 1984 citada anteriormente es "20. Caja cerrada. Vehículo destinado al transporte de mercancías en un receptáculo totalmente cerrado."

En consecuencia, a la vista de la tarjeta de inspección técnica del vehículo y de la "ficha reducida de características técnicas del vehículo" expedida por el INTA, en la que se aprecia que la variante del modelo objeto de consulta tiene asignada la categoría N1, la clasificación 24XX y dispone únicamente de dos asientos, se puede concluir que dicho vehículo encaja en la categoría de "camión" o "vehículo que, por su configuración objetiva, no pueda destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías", pudiendo acogerse, por tanto, al supuesto de no sujeción previsto en el artículo 65.1.a) 1º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2º). Los autobuses, microbuses y demás vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.

3º)⁽¹²²⁾ Los que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados por la Administración Tributaria⁽¹²³⁾. A estos efectos, se considerará que tienen exclusivamente alguna de estas

⁽¹²²⁾ Párrafo suprimido por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del orden Social (BOE de 31 de diciembre)

⁽¹²³⁾ Véase Orden Ministerial de 28 de noviembre de 1988, reguladora del procedimiento y requisitos para

aplicaciones los furgones y furgonetas de uso múltiple de cualquier altura siempre que dispongan únicamente de dos asientos para el conductor y el ayudante, en ningún caso posean asientos adicionales y el espacio destinado a la carga no goce de visibilidad lateral y sea superior al 50 por 100 del volumen interior.

Fecha 27-04-1994

Descripción sucinta de los hechos:

Adquisición por parte de la empresa consultante de vehículos que piensa destinar exclusivamente a fines comerciales. Dichos vehículos presentan una ventanilla lateral trasera (en el lado derecho) provista de un cristal transparente.

Cuestión planteada

- Sujeción al Impuesto al efectuarse la primera matriculación de los referidos vehículos.

Contestación:

1º. El artículo 65, de la Ley 38/1992 de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales establece que:

... ..

2º. La Disposición Final Primera del Real Decreto 1623/1992, de 29 de Diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, y se atribuyen competencias en materia de gestión, recaudación, comprobación e investigación, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, mantiene la vigencia de la Orden de 28 de noviembre de 1988 reguladora del procedimiento y requisitos para obtener la homologación de los vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, y establece que las referencias contenidas en la misma al Impuesto sobre el Valor Añadido deberán entenderse hechas al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte.

3º La Orden de 28 de noviembre de 1988 por la que se regula el procedimiento y requisitos necesarios para obtener la homologación de los "turismos comerciales" dispone en su artículo 1 lo siguiente:

"Para obtener la homologación prevista en el artículo 29º, 1, 1º,e), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los "turismos comerciales" han de reunir los siguientes requisitos:

...

2º Que no existan ventanillas laterales distintas de las correspondientes al conductor y ayudante, y que, en el caso de existir, no permitan visibilidad, no sea posible su apertura, ni puedan instalarse mecanismos para este fin. La falta de visibilidad se garantizará por el empleo en el cerramiento de material resistente que por su propia naturaleza sea opaco y traslúcido de forma permanente.

3º En el caso de que el vehículo disponga de puertas laterales distintas de las correspondientes al conductor y ayudante, sus posibles ventanillas cumplirán las exigencias señaladas en el apartado anterior y el mecanismo de cierre de las puertas no permitirá su apertura desde el interior. No se considerará cumplida esta condición por la simple supresión

obtener la homologación de los vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica y la Disposición Derogatoria 2. a) del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales.

de una o varias piezas del mecanismo de cierre."

4º. De los preceptos transcritos se desprende que el vehículo objeto de consulta, al presentar una ventanilla lateral provista de un cristal transparente, no cumple todos los requisitos establecidos y no es, por tanto, susceptible de homologación por la Administración Tributaria. En consecuencia, en su primera matriculación definitiva no será aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el número 3º de la letra a) del apartado 1 del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

4º) Los de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o inferior a 250⁽¹²⁴⁾ centímetros cúbicos.

5º) Los coches de minusválidos a que se refiere el número 20 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial.

6º) Los vehículos especiales a que se refiere el número 10 del Anexo citado en el número anterior.

7º) Los destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, así como por el Resguardo Aduanero, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad.

Fecha 25-06-1997

Descripción sucinta de los hechos:

El Ayuntamiento de se va a proveer, como arrendatario en régimen de "renting" o arrendamiento a largo plazo, de nuevos vehículos que quedarán afectos a los servicios de Policía Municipal.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable.

Contestación:

1º.- El artículo 65, apartado 1, letra a) número 7º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales dispone:

... ..

2º.-Por su parte el artículo 66, apartado 1, letra c) establece:

... ..

3º.- En primer lugar, si el contrato de renting excede, como es habitual en ese tipo de contratos, de los plazos citados en el párrafo segundo del artículo 66.1. c), no existirá a efectos del

⁽¹²⁴⁾ Con vigencia limitada, al año 1994 el límite de la no sujeción se situó en 50 cc (Art. 81 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994 (BOE de 31 de diciembre). Véase artículo 84.3º de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (BOE de 31 de diciembre).

Con esta excepción y hasta el Real Decreto-ley 6/1997, de 9 de abril (BOE de 11 de abril) y posteriormente la Ley 39/1997, de 8 de octubre (BOE de 9 de octubre), el límite de la no sujeción estuvo situado en 125 cc.

impuesto actividad de alquiler y, en consecuencia, la exención contemplada en este precepto no será aplicable.

4º.- Ahora bien, si la normativa sobre tráfico permite la matriculación a nombre del arrendatario, la matriculación a nombre del Ayuntamiento de Madrid de vehículos destinados a ser utilizados por su Policía Municipal en funciones de vigilancia y seguridad estará no sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en los términos previstos en el artículo 65.1 a) 7º. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 65, se trata de un supuesto de no sujeción cuya aplicación está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración Tributaria de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 129, 130 y 131 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1997, de 7 de julio.

La modificación de las circunstancias determinantes de este supuesto de no sujeción, antes de transcurridos 4 años desde su primera matriculación definitiva, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto en los términos y condiciones previstos en el apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992.

Fecha 25-11-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Vehículos todo terreno adquiridos por la una Comunidad Autónoma, destinados a funciones de defensa, vigilancia y seguridad.

Cuestión planteada:

Sujeción al impuesto.

Contestación:

1º. El artículo 65, apartado 1, letra a), número 7º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

El apartado 2 del mismo artículo dispone:

... ..

2º. Por su parte los artículos 129, 130 y 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, establecen el procedimiento, requisitos y documentación necesaria para la presentación de la solicitud de reconocimiento previo de supuestos de no sujeción y de exención.

3º. La Orden de 30 de diciembre de 1992 aprueba el modelo de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de los supuestos de no sujeción y exención que requieren reconocimiento previo de la Administración Tributaria.

4º. En consecuencia, a la vista de los preceptos anteriores, la matriculación de los vehículos destinados a ser utilizados por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad de las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales en funciones de defensa, vigilancia y seguridad estará no sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, siempre que con anterioridad a la matriculación definitiva de los citados medios de transporte se hubiera producido el reconocimiento del referido beneficio fiscal.

Fecha 15-12-1993

Descripción sucinta de los hechos:

Adquisición por particulares de vehículos usados procedentes de:

- Fuerzas Armadas
- Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado
- Subastas del Parque Móvil de Ministerios Civiles ("PMM")

Cuestión planteada:

- Sujeción al impuesto

Contestación:

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado del 29 de diciembre) establece en su artículo 65, apartado 1, número 7 la no sujeción al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte de la primera matriculación definitiva de los *"vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, así como por el Resguardo Aduanero en funciones de defensa, vigilancia y seguridad"*.

El apartado 3, del mismo artículo señala que:

... ..

En consecuencia en el caso planteado en el escrito de consulta, con la adquisición por particulares de vehículos procedentes de las Fuerzas Armadas o de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, cuya primera matriculación estuvo no sujeta en virtud del artículo 65.1.7º de la Ley 38/1992, se produce una modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción previstos en la Ley lo que da lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto Especial, con referencia al momento en que se produzca dicha modificación y siempre que no hayan transcurrido mas de cuatro años desde la primera matriculación definitiva de dichos vehículos.

La problemática descrita no afecta a aquellos vehículos cuya primera matriculación definitiva, con placa "PMM", ha estado sujeta y no exenta del impuesto. En tal caso, como el impuesto ya ha sido satisfecho con ocasión de la referida primera matriculación definitiva, no cabe que sea exigido de nuevo con ocasión de su venta a un particular, incluso si ello conlleva una nueva matriculación del vehículo.

8º) Las ambulancias acondicionadas para el traslado de heridos o enfermos y los vehículos que, por sus características, no permitan otra finalidad o utilización que la relativa a la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras.

9º) Los furgones y furgonetas de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros que no sean vehículos tipo "jeep" o todo terreno.

Fecha 16-02-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa pretende lanzar al mercado un vehículo con capacidad para transportar cinco personas y una altura total sobre el suelo superior a 1.800 mm. Se declara que dicho vehículo no tiene la consideración de "jeep" o todo terreno.

Cuestión planteada:

- Concepto de vehículo tipo "jeep" o todo terreno.
- Sujeción o no al impuesto del nuevo modelo de vehículo.

Contestación:

1º - Según la letra a) del apartado 1 del artículo 65 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, está sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte *"la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos, con excepción de:*

... ..

2º)

En consecuencia, la resolución de la cuestión planteada exige determinar si el vehículo en cuestión tiene o no la condición de tipo "jeep" o todo terreno, puesto que se acredita que se trata de un vehículo que tiene una altura total sobre el suelo superior a 1800 milímetros.

2º. - La Disposición Derogatoria Unica del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio de 1995, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, en su apartado 2 a) declara expresamente en vigor la Orden de 27 de febrero de 1987 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento y requisitos para obtener la homologación de los vehículos tipo "jeep" a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo que las referencias en la misma al Impuesto sobre el Valor Añadido deberán entenderse hechas al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En virtud de lo establecido en las anteriores normas que a su vez se remiten a la Orden de 4 de junio de 1984, las características que debe reunir un vehículo para tener, a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la consideración de "jeep" o todo terreno serían las siguientes:

- estar destinado al transporte de viajeros o mixto de pasajeros y mercancías
- presentar una estructura apta para circular por cualquier terreno
- estar provisto de tracción a los dos ejes
- estar provisto de caja reductora
- tener un peso máximo autorizado inferior a 4.700 kilogramos
- tener un ángulo de entrada mínimo de 30º
- tener un ángulo de salida mínimo de 20º
- poder superar una pendiente mínima del 50 por 100 en condiciones de máxima tracción y de peso técnico máximo admisible
- tener una distancia mínima al suelo bajo el eje delantero de 190 milímetros.

3º - De acuerdo con la documentación aportada, el vehículo objeto de consulta,

- no está provisto de caja reductora
 - cuenta con una distancia al suelo bajo el eje delantero inferior a 190 milímetros,
- por lo que no puede considerarse como vehículo tipo "jeep" o todo terreno.

En consecuencia, y dada la concurrencia de las anteriores circunstancias, la primera matriculación definitiva en España del vehículo al que se refiere la presente consulta no se encontraría sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

b) La primera matriculación definitiva de embarcaciones y buques de recreo o de

deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan mas de siete metros y medio de eslora máxima, en el Registro de Matrícula de Buques.

Fecha 29-09-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Adquisición de una embarcación usada en un país de la U.E. para su utilización en España por una persona residente en España

Cuestión planteada:

Sujeción al impuesto

Contestación:

1º)La Disposición Adicional Primera de la Ley de Impuestos Especiales establece el carácter obligatorio de la matriculación en España de los medios de transporte nuevos o usados, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

2º)De conformidad con lo dispuesto en el artículo 65, letra b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, estará sujeta al Impuesto la primera matriculación definitiva de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos nuevos o usados, que tengan mas de siete metros y medio de eslora máxima, en el Registro de Matrícula de Buques.

3º)Según el artículo 67 de la citada Ley serán sujetos pasivos del impuesto las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

4º)Según el artículo 68 de la Ley de Impuestos Especiales el impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

5º)El artículo 69 letra b) de la Ley anterior establece que la base imponible estará constituida en los medios de transporte usados por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

6º)Según el artículo 70 de la Ley de Impuestos Especiales el impuesto se exigirá al tipo del 12 por 100. El tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo.

7º)En consecuencia, y a la vista de los preceptos anteriores, la matriculación en España de una embarcación usada que tenga mas de siete metros y medio de eslora máxima adquirida en un país de la Unión Europea y destinada a ser utilizada por una persona residente en España, estará sujeta y no exenta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. El tipo impositivo aplicable será el 12 por 100, sobre una base imponible constituida por el valor de mercado del medio de transporte en la fecha en que se presente la solicitud de matriculación.

Fecha 11-03-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Primera matriculación definitiva de una embarcación destinada a la actividad de transporte de cabotaje y vías interior de viajeros

Cuestión planteada:

- Sujeción al impuesto

Contestación:

El artículo 65.1.b) de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece lo siguiente:

... ..

A efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, deben considerarse embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos las susceptibles de ser inscritas como tales en las Listas Sexta y Séptima, así como en las complementarias de estas, del Registro de Matrícula de Buques aprobado por Real Decreto 1027/1989 de 28 de julio.

En consecuencia, si la embarcación objeto de consulta, no tiene la consideración de embarcación de recreo ó de deportes náuticos, a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes su primera matriculación estará no sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes.

c) La primera matriculación definitiva de aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, con excepción de:

1º) Las aeronaves que, por sus características técnicas, solo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.

2º) Las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 Kilogramos, según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.

d)⁽¹²⁵⁾ La circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren las letras anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los treinta días siguientes al inicio de su utilización en España. A estos efectos, se considerarán como fechas de inicio de su circulación o utilización en España las siguientes:

1.º) Si se trata de medios de transporte que han estado acogidos a los regímenes de importación temporal o de matrícula turística, la fecha de abandono o extinción de dichos regímenes.

2.º) En el resto de los casos, la fecha de la introducción del medio de transporte en España. Si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

- Fecha de adquisición del medio de transporte.

- Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España.

2. La aplicación de los supuestos de no sujeción a que se refieren los números 7º y 8º de la letra a) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente⁽¹²⁶⁾.

⁽¹²⁵⁾ Nueva redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre)

⁽¹²⁶⁾ Véanse los artículos 135, 136 y 137 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

En los demás supuestos de no sujeción será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Economía y Hacienda⁽¹²⁷⁾. Se exceptúan de lo previsto en este párrafo los vehículos homologados por la Administración tributaria.

3.⁽¹²⁸⁾ La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la primera matriculación definitiva, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención⁽¹²⁹⁾.

Fecha 19-01-1994 (vigente hasta el 31-12-1994)

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, fabricante de vehículos, recompra automóviles que, anteriormente, vendió a empresas de alquiler y que, al matricularse, quedaron exentos del Impuesto Especial por afectarse al ejercicio de actividades de alquiler. En el momento de la recompra -y de desafección de la actividad de alquiler- no se conoce el destino posterior de los vehículos que, en algunos casos, puede ser la exportación definitiva.

Cuestión planteada:

¿Es exigible el impuesto especial en la recompra de estos vehículos, incluso para aquellos que posteriormente van a ser exportados?.

Contestación:

1º) El artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dispone:

"1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:

.....

c) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler."

.....

⁽¹²⁷⁾ Véase Orden Ministerial de 8 de enero de 1997.

⁽¹²⁸⁾ Nueva redacción dada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y del Orden social (BOE de 31 de diciembre).

⁽¹²⁹⁾ Véase Real Decreto-ley 10/1994, de 30 de septiembre, de incentivos fiscales de carácter temporal para la renovación del parque de vehículos de turismo en cuanto a las empresas de alquiler de vehículos (BOE de 12 de octubre).

El apartado 3 del artículo 65 de la Ley dispone:

"La modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto Especial, con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, siempre que no hubieran transcurrido mas de cuatro años desde la primera matriculación definitiva".

El artículo 67 de dicha Ley dispone:

"Serán sujetos pasivos del impuesto:

.....

c) En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a cuyo nombre se encuentra matriculado el medio de transporte".

2º) En la situación planteada por el consultante (recompra por el fabricante) y de conformidad con lo dispuesto en los artículos citados, el Impuesto Especial debe autoliquidarse e ingresarse con referencia al momento en que el vehículo deja de estar afecto al ejercicio de actividades de alquiler sin que tenga ninguna significación que la compra la realice el fabricante o una empresa dedicada a la compraventa de vehículos usados. El sujeto pasivo del impuesto es la empresa de alquiler como persona a cuyo nombre se encuentra matriculado el medio de transporte.

3º) Una situación diferente tiene lugar cuando la desafección de la actividad de alquiler se produce como consecuencia directa del envío fuera del territorio de aplicación del Impuesto del vehículo en cuestión. Efectivamente, el ámbito territorial de aplicación del impuesto es el territorio nacional por lo que no parece tener sentido, desde la justificación última del impuesto, exigir éste justo en el momento en que dicho vehículo abandona el territorio nacional para ser utilizado fuera del mismo y como consecuencia de tal circunstancia: de un lado, mientras ha sido utilizado en territorio español le ha sido de aplicación, por estar afecto a la actividad de alquiler, una exención prevista en la Ley; de otro lado, si dicho vehículo hubiera sido enviado fuera del territorio de aplicación, sin llegar a haber sido utilizado en el mismo, entonces no habría sido matriculado y consiguientemente no habría sido objeto de gravamen. En consecuencia, esta Dirección General ha entendido que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 65.3 de la Ley de Impuestos Especiales, no existe "modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención" cuando los vehículos que hayan estado afectados de forma efectiva al destino que determinó la aplicación de tales supuestos, sean enviados fuera del ámbito de aplicación del impuesto por el titular de la empresa de alquiler, para su utilización fuera del mismo por personas no residentes en España y siempre que esta circunstancia conste fehacientemente, especialmente mediante la baja del vehículo en el Registro de la Jefatura provincial de Tráfico correspondiente.

4º) Lo expuesto en el apartado anterior exige, naturalmente, que la causa de la desafección del vehículo de la actividad de alquiler sea, precisamente, su envío fuera del territorio de aplicación del Impuesto con lo cual ambas circunstancias deberán producirse de forma simultánea. En el caso en que la desafección no se produzca como consecuencia del envío fuera del territorio de aplicación sino como consecuencia de una venta o recompra dentro de dicho territorio, sin que sea aplicable alguno de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la Ley, entonces será de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 65.3 de la Ley, aún cuando en un momento posterior el vehículo de que se trate pudiera ser enviado fuera de España por quien lo recompró.

Fecha 23-05-1994 (vigente hasta el 31-12-1994)

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante compra vehículos que estuvieron exentos del Impuesto en la primera matriculación por afectarse al ejercicio de actividades de alquiler. La compra se efectúa aproximadamente en un plazo de seis o doce meses de la primera matriculación.

Cuestión planteada:

- Sujeto pasivo
- Devengo
- Base Imponible

Contestación:

1º) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 66, apartado 1, letra c, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:

c) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

2º) Por su parte, el artículo 65, apartado 3, de la citada Ley establece que la modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto Especial, con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, siempre que no hubieran transcurrido más de cuatro años desde la primera matriculación definitiva.

3º) El artículo 67, letra c) de dicha Ley dispone que:

4º) El artículo 68, apartado 3, de la Ley de Impuestos Especiales preceptúa que:

5º) El artículo 69, letra b) de la precitada Ley dispone que:

6º) En consecuencia, en la situación planteada por el consultante y de conformidad con lo dispuesto en los artículos citados, el Impuesto Especial debe autoliquidarse e ingresarse con referencia al momento en que el vehículo deje de estar afectado al ejercicio de actividades de alquiler. El sujeto pasivo del impuesto es la empresa de alquiler como persona a cuyo nombre se encuentra matriculado el medio de transporte y la base imponible de la venta del vehículo está constituida por su valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usadas aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria no será de aplicación cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo anterior.

Fecha 07-02-1995**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa de rent a car desafecta parte de sus vehículos de la citada actividad.

Cuestión planteada:

Casos en los que se produce la obligación de autoliquidar e ingresar el Impuesto.

Contestación:

1º) Con arreglo a lo establecido en el apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la obligación de autoliquidación e ingreso del impuesto correspondiente a un vehículo que ha sido matriculado para afectarlo exclusivamente de forma efectiva al ejercicio de actividades de alquiler surge con carácter general cuando se modifiquen,

antes de transcurridos 4 años desde la matriculación, las circunstancias o requisitos determinantes de la exención contemplada en el artículo 66.1.c) de la referida Ley. Es por tanto la propia modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de la exención y no una de las posibles formas en que dicha modificación puede manifestarse lo que ha de tomarse en consideración a estos efectos.

2º) Cuando conforme a lo establecido en el artículo 3 del Real Decreto-ley 10/94, de 30 de septiembre, de incentivos fiscales de carácter temporal para la renovación del parque de vehículos de turismo [*vigente hasta el 30-06-1995*], un vehículo por el que se ha aplicado la exención prevista en el artículo 66.1.c), deja de estar afecto al ejercicio de actividades de alquiler de un modo tal que, conforme a lo dispuesto en el artículo 65.3, debe practicarse la autoliquidación e ingreso del impuesto, tal autoliquidación e ingreso podrá efectuarse con aplicación de un tipo cero siempre que se cumplan las condiciones previstas en el referido Real Decreto-ley 10/1994 [*vigente hasta el 30-06-1995*].

3º) Con carácter general, no debe considerarse que la propia existencia del vehículo beneficiario de una exención constituye, en sí misma, "una circunstancia o requisito determinante" de aquella. Por ello, la destrucción física por accidente del vehículo exonerado no constituye, a los efectos del apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992, "modificación de las circunstancias o requisitos determinantes del supuesto de exención". A estos efectos, la realidad de la destrucción física por accidente del vehículo exonerado, deberá acreditarse por medio de la documentación instruida por la autoridad gubernativa que haya intervenido en relación con dicho accidente y del certificado de la compañía de seguros acreditativo del siniestro total del vehículo en cuestión, sin perjuicio de que, además, se proceda a dar de baja el vehículo en la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente.

Fecha 23-05-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Transmisión de un medio de transporte cuya 1ª matriculación estuvo no sujeta o exenta.

Cuestión planteada:

¿quien deberá aportar la documentación necesaria para que la transmisión del medio de transporte surta efectos ante el órgano competente?

Contestación:

1º.- El artículo 65, apartado 3 de la Ley 38/92, según redacción dada por la Ley 42/1994 de Medidas fiscales, administrativas y de orden social establece que:

... ..

2º.- Por lo expuesto anteriormente, en los supuestos en que la modificación de circunstancias a que se refiere el primer párrafo del artículo 65.3, tenga lugar como consecuencia de la transmisión de un medio de transporte pueden plantearse dos posibles situaciones:

a) Modificación de circunstancias del supuesto de no sujeción o exención resultando aplicable tras la modificación un supuesto de no sujeción o de exención. En este caso no resulta exigible la autoliquidación e ingreso del impuesto, el reconocimiento previo de la Administración de este último supuesto de no sujeción ó de exención deberá ser solicitado por el adquirente en dicha transmisión, a cuyo nombre la Administración efectuará, en su caso, el referido reconocimiento.

b) Modificación de circunstancias del supuesto de no sujeción o exención sin resultar aplicable tras la modificación un supuesto de no sujeción o de exención. Este caso da lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto con referencia al momento en que se produce dicha modificación, siendo el transmitente de la operación, en tanto que persona a cuyo nombre se hallaba matriculado el vehículo, el obligado a satisfacer el impuesto. Para que la transmisión del medio de transporte surta efectos en relación con el órgano competente en materia de matriculación, el pago del impuesto deberá ser acreditado ante el mismo.

Asimismo, la autoliquidación e ingreso a que se refiere el párrafo anterior no será exigible cuando la modificación de las circunstancias consista en el envío del medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo, lo que se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación.

Véase consulta de fecha 04-03-1994 en el artículo 66.1.c)

Véase consulta de fecha 03-02-1995 en el artículo 66.1.c)

Fecha 22-03-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de rent a car desafecta parte de sus vehículos de la citada actividad.

Cuestión planteada:

Casos en los que se produce la obligación de autoliquidar e ingresar el Impuesto.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada este centro mantiene los siguientes criterios:

1º.- La aplicación de la exención prevista en el artículo 66, apartado 1, letra c) sólo podrá tener lugar respecto de vehículos automóviles que se afecten de modo efectivo al ejercicio de actividades de alquiler. El reconocimiento previo por parte de la Administración a que alude la Ley 38/1992 (véase artículo 66, apartado 2) es un requisito necesario para proceder a la matriculación de un vehículo con aplicación de la exención pero no suficiente para la consolidación definitiva de dicha exención que dependerá de la efectiva afección de los vehículos al ejercicio de la actividad de alquiler.

2º.- Si ha habido o no afección efectiva y exclusiva de un vehículo automóvil matriculado al amparo de la exención del artículo 66, apartado 1, letra c) de la Ley 38/1992, es una cuestión que habrá de evaluarse atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto. En cualquier caso, no cabe entender que un vehículo ha estado afecto de forma exclusiva y efectiva a la actividad de alquiler si no ha llegado a ser utilizado en el ejercicio de dicha actividad.

3º.- En el caso de que vehículos que tras haber estado afectos de forma efectiva y exclusiva a la actividad de alquiler, se desafecten de la misma, antes del plazo de 4 años desde su primera matriculación definitiva, para ser enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo la modificación de circunstancias que ello comporta no genera la obligación de autoliquidar e ingresar el impuesto de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992 según redacción dada por la Ley 42/1994, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social.

4º.- El envío del medio de transporte fuera del territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación.

5º.- La desaparición por robo del vehículo exonerado no constituye, a los efectos del apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992, "modificación de las circunstancias o requisitos determinantes del supuesto de exención", si bien a estos efectos, la realidad del robo deberá acreditarse por medio de la correspondiente denuncia interpuesta ante la autoridad gubernativa procedente y de la documentación tramitada con la compañía de seguros a efectos del siniestro del vehículo en cuestión, sin perjuicio de que, además, se proceda a dar de baja el vehículo en la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente.

Fecha 19-12-1995**Descripción sucinta de los hechos:**

Vehículos que han estado efectos de forma efectiva a actividades de alquiler son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de transcurridos cuatro años desde su matriculación. La operativa de este envío consiste en que la empresa de alquiler beneficiaria de la exención obtiene la baja del vehículo por exportación en la Jefatura Provincial de Tráfico. Tras obtener dicha baja el vehículo es vendido al fabricante quien a su vez lo vende a un concesionario, siendo este último el que culmina el proceso de envío fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Cuestión planteada:

- Exigibilidad del impuesto.

Contestación:

El párrafo segundo del apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992 (modificado por la Ley 42/1994 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social) establece:

... ..

Toda vez que dicho precepto no impone que sea necesariamente el beneficiario de la exención quien efectúe el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto, esta Dirección General no aprecia inconveniente, si la normativa sobre Tráfico que regula las bajas así lo permite, en que el vehículo sea finalmente enviado fuera del territorio de aplicación del impuesto por un tercero, siempre que la desafección de la actividad de alquiler coincida en el tiempo con la baja en el registro de la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente, de modo que el vehículo en cuestión no quede en momento alguno en disposición de ser utilizado en el territorio de aplicación del impuesto, tras su desafección de la actividad de alquiler.

Fecha 23-04-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

Una empresa dedicada a la exportación de vehículos pretende adquirir vehículos procedentes de empresas de alquiler y vehículos procedentes de particulares para su envío fuera del territorio de aplicación del impuesto

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable

Contestación:

1º. El artículo 65.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece lo siguiente:

... ..

En consecuencia, el envío de un vehículo (matriculado bajo el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.c)) fuera del territorio de aplicación del impuesto por la persona beneficiaria de la exención no dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto tal y como dispone el artículo 65.3 de la Ley 38/1992.

Igualmente, el envío del vehículo en cuestión, fuera del territorio de aplicación del impuesto por una persona distinta al beneficiario de la exención, tampoco dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto siempre que la desafección de la actividad de alquiler coincida en el tiempo con la baja en el Registro de la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente de modo que el vehículo no quede en momento alguno en disposición de ser utilizado en el territorio de aplicación del impuesto tras su desafección de la actividad de alquiler.

2º. El artículo 66.3 de la citada Ley dispone:

... ..

A la vista del precepto anterior, la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la podrá solicitar el empresario dedicado profesionalmente a la reventa, siempre que acredite tal condición, así como la titularidad del medio de transporte, respecto de los que envíe con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto y cumpla con todos los trámites y requisitos establecidos en la Ley 38/1992.

La expedición de un permiso de circulación o utilización por el órgano competente en materia de matriculación para un medio de transporte que se reintroduzca en el territorio de aplicación del impuesto tras haber sido enviado fuera del mismo con carácter definitivo y acogido a lo dispuesto en el párrafo anterior o en el apartado 3 del artículo 66, tendrá la consideración de primera matriculación definitiva a efectos de este impuesto.

4. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras del Concierto y del Convenio Económico, en vigor, respectivamente, en los territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.⁽¹³⁰⁾

Artículo 66. **Exenciones y Devoluciones.**⁽¹³¹⁾

1. Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:

a) Los vehículos automóviles considerados como taxis, autotaxis o autoturismos por la legislación vigente.

b) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza de conductores mediante contraprestación.

Fecha 18-03-1996

Descripción sucinta de los hechos:

Vehículos matriculados bajo el supuesto de exención de actividades de enseñanza de conductores, son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto sin haberse afectado realmente a dicha actividad.

Cuestión planteada:

Exigibilidad del impuesto.

Contestación:

1º) El artículo 65 apartado 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que:

⁽¹³⁰⁾ Véase la nota (3).

⁽¹³¹⁾ El título del artículo ha sido modificado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social (BOE de 31 de diciembre).

... ..

2º) El artículo 66 de la citada Ley de Impuestos Especiales establece que:

... ..

3º) La Disposición adicional primera de la Ley 38/1992 establece que:

... ..

4º) De los preceptos legales indicados se pueden extraer las siguientes conclusiones:

a) Un medio de transporte en el que no concurren las circunstancias establecidas en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 38/1992, a efectos del impuesto, no precisa ser objeto de matriculación definitiva en España. En la medida en que no tenga lugar tal matriculación definitiva no se producirá respecto del medio de transporte el hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

b) Si no obstante lo anterior, una persona o entidad decide matricular con carácter definitivo un vehículo que, de forma inmediata, va a ser enviado fuera del territorio de aplicación del impuesto, es evidente que respecto de dicho vehículo se ha producido el hecho imponible del IEDMT.

c) La aplicación de la exención prevista en el artículo 66, apartado 1, letra b) sólo podrá tener lugar respecto de vehículos automóviles que se afecten de modo efectivo al ejercicio de actividades de enseñanza de conductores mediante contraprestación. El reconocimiento previo por parte de la Administración a que alude la Ley 38/1992 es un requisito necesario para proceder a la matriculación de un vehículo con aplicación de la exención pero no suficiente para la consolidación definitiva de dicha exención que dependerá de la efectiva afección de los vehículos al ejercicio de la actividad de enseñanza de conductores mediante contraprestación.

c) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Fecha 04-03-1994 (vigente hasta el 31-12-1994)

Descripción sucinta de los hechos:

Empresa de rent a car matricula vehículos a su nombre para exportarlos inmediatamente sin que hayan estado afectos al ejercicio de actividades de alquiler.

Cuestión planteada:

Sujeción al impuesto.

Contestación:

1º) El artículo 65 apartado 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que:

"Estará sujeta al impuesto:

... ..

2º) El artículo 66 de la citada Ley de Impuestos Especiales establece que:

... ..

3º) El artículo 65, apartado 4, de la citada Ley establece lo siguiente:

... ..

4º) La Disposición adicional primera de la Ley 38/1992 establece que:

... ..

5º) De los preceptos legales indicados se pueden extraer las siguientes conclusiones:

a) Un medio de transporte en el que no concurren las circunstancias establecidas en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 38/1992, a efectos del impuesto, no precisa ser objeto de matriculación definitiva en España. En la medida en que no tenga lugar tal matriculación definitiva no se producirá respecto del medio de transporte el hecho imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

b) Si no obstante lo anterior, una persona o entidad decide matricular con carácter definitivo un vehículo que, de forma inmediata, va a ser enviado fuera del territorio de aplicación del impuesto, es evidente que respecto de dicho vehículo se ha producido el hecho imponible del IEDMT.

c) La aplicación de la exención prevista en el artículo 66, apartado 1, letra c) solo podrá tener lugar respecto de vehículos automóviles que se afecten de modo efectivo al ejercicio de actividades de alquiler. El reconocimiento previo por parte de la Administración a que alude la Ley 38/1992 (véase artículo 66, apartado 2) es un requisito necesario para proceder a la matriculación de un vehículo con aplicación de la exención pero no suficiente para la consolidación definitiva de dicha exención que dependerá de la efectiva afección de los vehículos al ejercicio de la actividad de alquiler.

Fecha 14-10-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa es cesionaria temporal, durante seis meses, de vehículos de Alemania con el fin de destinarlos a actividades de alquiler

Cuestión planteada:

Posibilidad de beneficiarse de la exención prevista en el artículo 66.1 c) de la Ley, por afectar los vehículos exclusivamente a las actividades de alquiler, sin necesidad de aportar la ficha de inspección técnica del vehículo como exige el artículo 137 del Reglamento, aportando la ficha técnica alemana debidamente traducida

Contestación:

1º. OBLIGACIÓN DE MATRICULACIÓN EN ESPAÑA

La Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece:

... ..

En el caso de incumplimiento de esta obligación, el impuesto será exigible de acuerdo con lo previsto en el artículo 65 1 d) de la Ley, según el cual, está sujeta al impuesto:

... ..

2º. EXENCIÓN DE LOS VEHÍCULOS MATRICULADOS QUE SE DESTINEN A LAS ACTIVIDADES DE ALQUILER.

El artículo 66, apartado 1, letra c) de la Ley establece que:

... ..

De acuerdo con lo anterior, la Ley sólo ha previsto la exención por afectación a

actividades de alquiler cuando el hecho imponible por el que el impuesto resultaría exigible es la primera matriculación definitiva.

Por su parte, el artículo 137 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, ("Documentación a aportar"), dispone los requisitos para la aplicación de dicha exención, señalando que a la solicitud de reconocimiento previo de la misma "se acompañará copia de la ficha de inspección técnica del vehículo".

3º. OBTENCIÓN DE LA FICHA DE INSPECCIÓN TÉCNICA DEL VEHÍCULO

Los vehículos usados matriculados en el extranjero, deben someterse, en principio, a una inspección técnica unitaria al ser objeto de primera matriculación definitiva en España, como dispone el artículo 11 del Real Decreto 2140/1985, de 9 de octubre, sobre homologación de tipos de vehículos.

La documentación exigible para efectuar dicha homologación viene establecida en el Real Decreto 1528/1988 de 16 de diciembre.

Como resultado de la citada inspección técnica unitaria, se expedirá una tarjeta o ficha de inspección técnica que será la exigible a efectos de aplicación del artículo 137 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, aludido más arriba.

A estos efectos no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquellos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrá la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.

Fecha 03-02-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Empresa registrada legalmente como alquiler de vehículos y como compra venta de automóviles, matricula vehículos para:

- afectarlos a la actividad de alquiler
- venderlos en el mercado interior
- exportarlos

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable.

Contestación:

1) NORMATIVA APLICABLE

1º. La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece en su artículo 65, apartado 1, letra a):

... ..

Por otra parte el artículo 66, apartado 1, letra c, de la citada Ley dispone:

.....

2º. El Real Decreto Ley 10/1994, de 30 de septiembre, de incentivos fiscales de carácter temporal para la renovación del parque de vehículos de turismo dispone en el apartado 1 de su artículo 3º:

"1. Durante un período que concluirá el día 30 de junio de 1995, los empresarios dedicados a la actividad de alquiler de vehículos que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 65.3, 66.1 c) y 67.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, deban efectuar la autoliquidación e ingreso del impuesto al desafectar de dicha actividad un vehículo automóvil de turismo que lleve mas de dos años afecto exclusivamente a la misma (en lo sucesivo "vehículo desafectado"), podrán beneficiarse de la aplicación de un tipo impositivo cero en la práctica de dicha autoliquidación."

3º. La ley 42/1994, de 3 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden social (B.O.E. de 31 de diciembre) en su capítulo VI, artículo 20 modifica los artículos 65 y 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de la siguiente forma:

.....

Segundo. Al artículo 66, que pasará a titularse "Exenciones y devoluciones", se añade un nuevo apartado 3 con la siguiente redacción:

B) CONTESTACION

4º. Teniendo en cuenta los preceptos anteriores, este centro mantiene los siguientes criterios:

1.- VEHICULOS QUE SE MATRICULAN PARA AFECTARLOS DE FORMA EXCLUSIVA Y EFECTIVA A LA ACTIVIDAD DE ALQUILER. Pueden plantearse las siguientes situaciones:

A - Vehículos que se desafectan para ser vendidos en el mercado interior.

a) vehículos que llevan mas de cuatro años afectos exclusivamente a la actividad de alquiler: en este caso y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 65.3 de la Ley 38/1992 (modificado por la Ley 42/1994), la desafectación del vehículo de la actividad de alquiler no dará lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto Especial, con independencia de cual sea el destino del vehículo en cuestión.

b) vehículos que llevan menos de cuatro años afectos de una forma exclusiva a las actividades de alquiler: Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 65.3 de la Ley 38/1992 (modificado por la Ley 42/1994), y sin perjuicio de lo que se expone en el apartado c) siguiente, la desafectación de un vehículo de la actividad de alquiler supone una modificación de los requisitos y circunstancias del supuesto de exención lo que dará lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto Especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley.

c) vehículos que llevan mas de dos años y menos de cuatro afectos efectiva y exclusivamente a la actividad de alquiler desde su primera matriculación definitiva: en este caso y durante un período que concluirá el día 30 de junio de 1995, los empresarios dedicados a la actividad de alquiler de vehículos que desafecten un vehículo de dicha actividad podrán beneficiarse de la aplicación de un tipo impositivo cero en la práctica de la autoliquidación del impuesto, según lo dispuesto en el Real Decreto Ley 10/1994, de 30 de septiembre.

B - Vehículos que tras haber estado afectos de forma efectiva y exclusiva a la actividad de alquiler, se desafectan de la misma para ser enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo: en este caso y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 65.3 de la Ley 38/1992, modificado por la Ley 42/1994, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, no es exigible la autoliquidación e ingreso del impuesto en el envío del medio de transporte, con carácter definitivo, fuera del territorio de aplicación del impuesto.

2.- VEHICULOS QUE SE MATRICULAN SIN QUE QUEDEN AFECTOS DE UNA FORMA EFECTIVA Y EXCLUSIVA A LA ACTIVIDAD DE ALQUILER:

En este caso la primera matriculación del vehículo estaría sujeta y no exenta. Si posteriormente dichos vehículos se envían fuera del territorio de aplicación del impuesto, el empresario dedicado profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendría derecho, respecto de aquellos que acreditara haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hubiesen transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío, con las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 66.3 de la Ley 38/1992.

Fecha 26-04-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de rent a car realiza el arrendamiento de sus vehículos utilizando la colaboración de otras empresas arrendadoras establecidas en países de la Comunidad Económica Europea.

Cuestión planteada:

Exigibilidad del impuesto.

Contestación:

Esta Dirección General viene manteniendo el criterio de que, de acuerdo con lo expuesto en la Disposición Adicional 1ª en relación con el artículo 65 de la Ley 38/1992, un vehículo nuevo que se envía fuera del ámbito de aplicación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en lo sucesivo I.E.D.M.T) no requiere ser matriculado y en esa medida no se realiza, respecto al mismo, el hecho imponible del referido impuesto. En consecuencia, cuando en el artículo 66,1,c) de la misma Ley se establece la exención para la matriculación definitiva de "vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler" tal afección exclusiva ha de entenderse referida al menos en su momento inicial al ámbito territorial de aplicación del impuesto.

De acuerdo con lo anterior, cuando un vehículo nuevo se destina desde un principio a su afección exclusiva a la actividad de alquiler fuera del territorio de aplicación del Impuesto, no procede su matriculación definitiva en España. En la medida en que no haya matriculación no se realiza el hecho Imponible del I.E.D.M.T.

Una situación diferente se plantea cuando se trata de un vehículo cuya primera matriculación definitiva ha tenido lugar para afectarlo exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler dentro del territorio de aplicación del Impuesto y que tras haber estado afecto de forma efectiva a dicha actividad y en dicho territorio por un período de tiempo inferior a cuatro años, es enviado fuera del mismo para continuar su afectación exclusiva a la actividad de alquiler.

Las consecuencias de dicho envío serán diferentes según las condiciones en que tenga lugar:

1º) Si el envío fuera del territorio de aplicación del Impuesto se produce con carácter definitivo, será éste el único aspecto relevante que, de acuerdo con el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992, según redacción dada por la Ley 42/94 de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social, no generará la obligación de autoliquidación e ingreso del impuesto al que se refiere el párrafo primero del mismo apartado y artículo.

2º) Si el envío fuera del territorio de aplicación de impuesto no se produce con carácter definitivo, entonces incumbirá al empresario de alquiler que efectúe el envío y que ha sido el beneficiario de la aplicación de la exención, acreditar, por los medios de prueba admisibles en Derecho, que dicho envío no implica una modificación de circunstancias a la que se refiere el párrafo primero del artículo 65.3, es decir que el vehículo continua afecto de forma exclusiva y efectiva a la actividad de alquiler. Es en este marco donde cabe plantearse si constituye actividad de

alquiler la operativa consistente en que una empresa de alquiler cede a otra empresa de alquiler, dentro de una relación de colaboración empresarial, los vehículos afectos a dicha actividad, incluso por tiempo superior a tres meses dentro de un período de doce meses consecutivos, para que la segunda empresa de alquiler sea quien concierte los contratos de arrendamiento con los concretos usuarios en las condiciones previstas en la letra c) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley. En relación con esta cuestión esta Dirección General ya ha manifestado que:

"De los preceptos de la Ley de Impuestos Especiales transcritos se desprende que la intención del legislador es declarar exenta del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva de los vehículos automóviles cuyo destino final es ser afectos a la actividad de alquiler en las condiciones a que se refiere el artículo 66.1.c).

Según se desprende de los datos aportados por el consultante la empresa cesionaria, como arrendadora, afecta los vehículos exclusivamente a la actividad de alquiler y aparentemente cumple las condiciones establecidas en el artículo 66.1.c). En consecuencia, a efectos de lo dispuesto en el referido artículo, debe considerarse que en el caso planteado no ha dejado de existir la actividad de alquiler de vehículos."

Fecha 14-02-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Vehículos adquiridos por una empresa de rent a car son arrendados a largo plazo a estamentos oficiales de los enumerados en el artículo 65-1-a) 7º de la Ley 38/1992.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable.

Contestación:

1º.- El artículo 65, apartado 1, letra a) número 7º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales dispone:

... ..

2º.-Por su parte el artículo 66, apartado 1, letra c) establece:

... ..

3º.- En consecuencia, de la interpretación conjunta de ambos preceptos se desprende que los vehículos cedidos en arrendamiento a largo plazo a una misma persona o entidad no podrán matricularse a nombre de la empresa de Rent a car al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.c). Ahora bien, si la normativa sobre Tráfico que regula la matriculación de los vehículos así lo permite la normativa fiscal no impide que los vehículos de referencia se matriculen a nombre de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales y del Resguardo Aduanero, resultando en tal caso de aplicación, si se emplean en funciones de defensa, vigilancia y seguridad, el supuesto de no sujeción previsto en el transcrito artículo 65.1.a) 7º.

Fecha 30-06-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Vehículos adquiridos por una empresa de renting, son arrendados a largo plazo a empresas dedicadas a la actividad de alquiler de vehículos sin conductor.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable.

Contestación:

1º.- El artículo 66 apartado 1, letra c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre:

.....

2º.- Por su parte el artículo 131 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio regula la documentación necesaria que debe acompañar a la solicitud de reconocimiento previo de supuestos de no sujeción y de exención, estableciendo en la letra b) del citado artículo:

"b) Cuando se trata de los medios de transporte a que se refieren los párrafos a), b), c), e) y k) del artículo 66 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, el recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas que acredite que el solicitante desempeña la actividad a que se va a afectar el medio de transporte y que justifica la aplicación de la exención.

Cuando se trate de los medios de transporte a que se refiere la letra c) del artículo 66 de la Ley de Impuestos Especiales, se aportará además, la documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos necesarios para ejercer la actividad de arrendamiento de vehículos conforme a lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de transportes terrestres y en el Capítulo IV del Título V de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre y modificado por el Real Decreto 858/1994, de 29 de abril."

3º.- En consecuencia, de la interpretación conjunta de ambos preceptos se desprende que los vehículos adquiridos por la empresa consultante para ser cedidos a largo plazo a una misma persona o entidad no podrán matricularse a nombre de la empresa de "renting", propietaria de los mismos, al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.c). Ahora bien, si la normativa sobre Tráfico que regula la matriculación de los vehículos así lo permite, la normativa fiscal no impide que los vehículos de referencia se matriculen a nombre de las empresas arrendatarias cuya actividad es la de alquiler de vehículos sin conductor a corto plazo, resultando en tal caso de aplicación, en relación con éstos últimos, el supuesto de exención previsto en el transcrito artículo 66.1.c).

Véase consulta de fecha 19-01-1994 en el artículo 65.3

Véase consulta de fecha 23-05-1994 en el artículo 65.3

Véase consulta de fecha 07-02-1995 en el artículo 65.3

Véase consulta de fecha 24-02-1995 en el artículo 65.1

Véase consulta de fecha 22-03-1995 en el artículo 65.3

Véase consulta de fecha 23-05-1995 en el artículo 65.3

Véase consulta de fecha 19-12-1995 en el artículo 65.3

d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurren los siguientes requisitos:

1º) Que hayan transcurrido al menos 4 años desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.

Fecha 08-11-1994**Descripción sucinta de los hechos:**

Una persona con minusvalía adquiere un vehículo con pago del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte correspondiente al no poder acogerse a la exención prevista en la Ley, ya que no posee el certificado de minusvalía necesario. Posteriormente el INSERSO le entrega dicho certificado.

Cuestión planteada:

Posibilidad de obtener la devolución del Impuesto pagado.

Contestación:

El artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece en su apartado 1 letra d) :

.....

Por su parte la Orden de 30 de diciembre de 1992 por la que se aprueba el modelo de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte de los supuestos de no sujeción y exención que requieren reconocimiento previo de la Administración Tributaria (BOE del 31 de diciembre) establece en el apartado tercero:

"Plazo de presentación.- La presentación de la solicitud deberá efectuarse antes de la matriculación definitiva, no pudiendo, en ningún caso, procederse a matricular definitivamente el medio de transporte en tanto en cuanto no se haya producido el reconocimiento del beneficio fiscal."

En consecuencia, de los preceptos citados se desprende que la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes es un requisito necesario e imprescindible para la obtención del reconocimiento del beneficio fiscal, sin cuyo reconocimiento no podrá matricularse definitivamente el vehículo.

En ningún caso podrá invocarse el derecho al reconocimiento del beneficio fiscal establecido en el artículo 66.1.d) de la Ley en un momento posterior a la matriculación definitiva del vehículo.

Fecha 31-07-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

Adquisición de un vehículo a nombre de un minusválido con el beneficio de la exención del Impuesto Especial. Posteriormente y sin que haya transcurrido el plazo de cuatro años previsto en la Ley pretende adquirir otro vehículo de mayores dimensiones.

Cuestión planteada:

Posibilidad de obtener la exención del Impuesto Especial para la matriculación del nuevo vehículo.

Contestación:

El artículo 66 apartado 1, letra d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre) establece que:

.....

El apartado 2 del mismo artículo establece:

... ..

A la vista del precepto anterior y cuando se pretende matricular un segundo vehículo a nombre de una persona minusválida para su uso exclusivo antes del plazo de cuatro años establecido en el artículo 66.1.d) 1º, parece claro que se incumple el primero de los requisitos citados. Ahora bien, si dicha persona minusválida efectúa previamente la autoliquidación del impuesto e ingreso de las cuotas que, si no hubiese mediado la exención, hubieran debido ingresarse con ocasión de la matriculación del primer vehículo a nombre del interesado, ello equivaldría a retrotraer las circunstancias al momento de la matriculación anulando por completo los efectos de la exención. Considerándose así sin efecto la exención inicialmente aplicada respecto del primer vehículo, podrá matricular un segundo vehículo al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.d) puesto que, anulada la primera exención, se puede considerar que el primer vehículo finalmente no se matriculó en "análogas condiciones".

2º) Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos "inter vivos" durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.

e) Los vehículos automóviles matriculados con placa diplomática o consular a nombre de las representaciones diplomáticas y oficinas consulares, de los miembros del Cuerpo Diplomático extranjero y de los funcionarios consulares de carrera extranjeros acreditados en España.

Esta exención también será de aplicación a los Organismos Internacionales reconocidos por España y a los miembros con Estatuto diplomático de dichos Organismos dentro de los límites y las condiciones fijadas, en su caso, en los respectivos Convenios Internacionales.

f) Las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora máxima no exceda de quince metros, matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos.

Fecha 29-05-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Adquisición o alquiler de un barco destinado a la realización de prácticas de navegación, por parte de una academia de enseñanza de conducción de vehículos acuáticos

Cuestión planteada:

Posibilidad de obtener la exención del impuesto

Contestación:

1º El artículo 65 apartado 1, letra b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º El artículo 66, apartado 1, letra f de la citada Ley 38/1992, dispone:

... ..

Por su parte la letra c) del mismo artículo establece los requisitos para el alquiler de vehículos en los términos siguientes:

... ..

3º Por otra parte, la Ley del Impuesto no contempla ningún supuesto de exención para el caso de la matriculación de una embarcación de mas de siete y medio de eslora máxima destinada a la realización de prácticas de navegación para la obtención de titulaciones náuticas, quedando por tanto dicha matriculación sujeta y no exenta.

4º De acuerdo con lo expuesto en el punto 2º anterior la embarcación matriculada al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.f) de la Ley 38/1992 podría destinarse por el arrendatario a la actividad de prácticas de navegación siempre que no se incumpla ninguno de los límites temporales y demás requisitos establecidos en el artículo 66.1.c) de la citada Ley en relación con el alquiler de la misma. En caso de no cumplir los requisitos establecidos en el citado artículo, y siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde la matriculación definitiva de la embarcación en cuestión, se produciría una modificación de las circunstancias del supuesto de exención lo que daría lugar a la autoliquidación y pago del impuesto.

Fecha 09-03-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa española dedicada al alquiler de embarcaciones, vende una de sus embarcaciones con una antigüedad de mas de 4 años a una empresa francesa, que a su vez la transmite a una persona física española

De los términos de la consulta se desprende que la embarcación en cuestión había sido matriculada en su día al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.f) de la Ley 38/1992

La citada embarcación fue dada de baja en el registro de matrícula de buques y posteriormente se pretende matricularla de nuevo

Cuestión planteada:

Régimen fiscal aplicable

Contestación:

1º. El apartado 3 del artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º El artículo 66 apartado 1 letra f) de la citada Ley dispone:

... ..

3º Por otra parte el artículo 68.3 de la Ley 38/1992 dispone:

... ..

En consecuencia, teniendo en cuenta los preceptos legales transcritos y dado que el escrito de consulta no es preciso al respecto, se pueden plantear dos supuestos diferentes:

1 - que el velero objeto de consulta, matriculado bajo el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.f) (embarcaciones y buques de recreo matriculadas para afectarlas exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler) haya estado afecto de una forma exclusiva y efectiva a la actividad de alquiler durante cuatro años, al menos, desde su primera matriculación definitiva.

En este supuesto es indiferente el hecho de que la embarcación en cuestión, transcurridos cuatro años desde su primera matriculación definitiva, hubiese sido dada de baja en el Registro de matrícula de buques para su posterior envío definitivo a Francia, aunque dicho envío no hubiese llegado a producirse en ningún momento. La segunda matriculación de la citada embarcación no determinará la exigencia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, dado que en el plazo de cuatro años desde su primera matriculación definitiva no se ha producido ninguna modificación de las circunstancias que determinaron el supuesto de exención al amparo del cual se realizó al matriculación.

2 - que el velero objeto de consulta, matriculado bajo el supuesto de exención previsto en el artículo 66.1.f) haya sido dado de baja en el registro de matrícula de buques, antes del plazo de cuatro años desde su primera matriculación definitiva.

En este supuesto, si bien su baja definitiva por envío fuera del ámbito territorial determinó en su momento la no exigencia del impuesto, la segunda matriculación de la citada embarcación tendrá la consideración de primera matriculación, según lo establecido en el párrafo tercero del artículo 65, apartado 3 de la Ley 38/1992 lo que determinará la exigencia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

g) Las embarcaciones que por su configuración solamente puedan ser impulsadas a remo o pala, así como los veleros de categoría olímpica.

h) Las aeronaves matriculadas por el Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales o por Empresas u Organismos Públicos.

i) Las aeronaves matriculadas a nombre de Escuelas, reconocidas oficialmente por la Dirección General de Aviación Civil y destinadas exclusivamente a la educación y formación aeronáutica de pilotos o a su reciclaje profesional.

j) Las aeronaves matriculadas a nombre de Empresas de navegación aérea.

k) Las aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a Empresas de navegación aérea.⁽¹³²⁾

Fecha 23-05-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Una compañía dedicada al arrendamiento (con o sin opción de compra), adquiere aeronaves que arrienda a empresas de navegación aérea, posteriormente vende parte de las citadas aeronaves a compañías de leasing, realizando con las mismas operaciones de "sale and lease-back". En ningún momento las aeronaves dejan de estar arrendadas a compañías de navegación aérea.

Cuestión planteada:

- Posibilidad de aplicar la exención del impuesto.

Contestación:

1º.- El artículo 66 apartado 1, letra K) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, modificado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establece:

⁽¹³²⁾ Modificación introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre).

... ..

2º.- Del precepto de la Ley de Impuestos Especiales transcrito, se desprende que la intención del legislador es declarar exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva de las aeronaves cuyo destino final es ser arrendadas a empresas de navegación aérea.

3º.- Por otra parte, constituye doctrina unánimemente admitida que el subarriendo es un nuevo contrato de arrendamiento.

4º.- En consecuencia, debe considerarse que, si las citadas aeronaves han estado, en todo momento, arrendadas a una empresa de navegación aérea, lo que deberá acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho, la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte continuará siendo aplicable con independencia de quien sea el propietario de las mismas.

I)⁽¹³³⁾ Los medios de transporte que se matriculen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español. La aplicación de la exención quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

Fecha 25-06-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Primera matriculación de vehículos en España, como consecuencia de traslados por cambio de residencia.

Cuestión planteada:

Exención del impuesto.

Contestación:

El artículo 66, apartado 1, letra I) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales modificado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social establece:

... ..

Toda vez que la nueva letra I) ha sido introducida en el apartado 1 del artículo 66 de la Ley 38/1992 por la citada Ley 13/1996 cuya entrada en vigor ha tenido lugar el día 1 de enero de 1997, la exención contemplada en el referido precepto es aplicable respecto de medios de transporte que se matriculen a partir del día 1 de enero de 1997 y que cumplan los requisitos contemplados en el mismo.

Fecha 20-01-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Traslado y posterior matriculación de un vehículo en España como consecuencia del fallecimiento de su titular en Francia.

Cuestión planteada:

Posibilidad de acogerse a la exención del Impuesto Especial sobre Determinados

⁽¹³³⁾ Nueva letra introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE de 31 de diciembre).

Medios de Transporte.

Contestación:

1º. La letra l) del apartado 1, del artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dispone:

.....

2º. De acuerdo con el precepto legal transcrito anteriormente, para que un medio de transporte pueda matricularse al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.l) de la Ley 38/1992, se tendrán que cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el mismo.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, la matriculación en España, del vehículo en cuestión no se produce como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular del extranjero al territorio español, sino que dicha matriculación se realiza con motivo de la adquisición por herencia por parte de un residente en España de un vehículo adquirido y matriculado en Francia propiedad de un residente en el citado país. Por este motivo no se cumplen los requisitos 1º y 3º establecidos en el artículo 66.1.l) de la Ley 38/1992.

1º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado.

2º Los medios de transporte deberán haber sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.

Se considerará cumplido este requisito cuando los medios de transporte se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular o en favor de los miembros de los organismos internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites y condiciones fijados por los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos por los acuerdos de sede.

3º Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquélla.

4º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1.d), de esta Ley.

5º Los medios de transporte matriculados con exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

2. La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado anterior estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente⁽¹³⁴⁾.

⁽¹³⁴⁾ Véanse los artículos 135, 136 y 137 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Fecha 16-02-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Empresa dedicada a la actividad de alquiler de motocicletas sin conductor

Cuestión planteada:

Solicitud de exención

Contestación:

1º. El artículo 66, apartado 1, letra c, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para la primera matriculación definitiva de los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, condicionando dicha exención a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria en la forma que se determine reglamentariamente (apartado 2 del citado artículo).

2º. A estos efectos, los artículos 135, 136 y 137 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, regulan el procedimiento para la solicitud de reconocimiento previo de supuestos de no sujeción y de exención, así como la documentación necesaria para la obtención del citado reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria.

En particular, cuando se trate de vehículos automóviles matriculados para afectarles exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler será necesario tal y como establece el citado artículo 137; "...además, la documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos necesarios para ejercer la actividad de arrendamiento de vehículos conforme a lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres y en el Capítulo IV del título de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre y modificado por el Real Decreto 858/1994, de 29 de abril.

A estos efectos, el artículo 174 del Reglamento de la Ley de Ordenación de los transportes Terrestres, modificado por Real Decreto 858/1994, establece:

"1. Para el ejercicio de la actividad de arrendamiento sin conductor de vehículos automóviles de más de tres ruedas será necesaria la obtención de la preceptiva autorización administrativa que habilite específicamente para la realización de dicha actividad.

..."

Consultados los servicios competentes del Ministerio de Fomento, señalan que el referido precepto ha de interpretarse en el sentido de que el arrendamiento sin conductor de vehículos de menos de cuatro ruedas no está sometido a autorización por parte de la legislación de transportes, que tampoco establece requisito alguno para el ejercicio de esta actividad con dichos vehículos.

3º. Por otra parte, la Orden de 30 de diciembre de 1992 (BOE de 31 de diciembre) por la que se aprueba el modelo de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de los supuestos de no sujeción y exención que requieren reconocimiento previo de la Administración Tributaria, aprueba en su apartado primero el modelo "05 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Solicitud de no sujeción y exención" y en sus apartados segundo y tercero establece el lugar y plazo de presentación del citado modelo.

4º. A la vista de los preceptos anteriores, la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para la primera matriculación definitiva de motocicletas destinadas exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler, estará condicionada al previo reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, tal y como dispone la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de 1992, de Impuestos Especiales, estando regulado el procedimiento para la obtención del citado reconocimiento previo en el Reglamento de los Impuestos Especiales,

según el modelo aprobado por la Orden de 30 de diciembre de 1992, sin que sea necesaria, a estos efectos, la aportación de la documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos previstos en la legislación sobre transportes terrestres para realizar la citada actividad.

En particular, cuando se trate de vehículos automóviles matriculados a nombre de personas con minusvalía será necesaria la previa certificación de la minusvalía o de la invalidez por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o por las entidades gestoras competentes.

La aplicación de la exención a que se refiere la letra e) del apartado anterior requerirá la previa certificación de su procedencia por el Ministerio de Asuntos Exteriores.

En los demás supuestos de exención será necesario presentar una declaración ante la Administración tributaria en el lugar, forma, plazo e impreso que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

3.⁽¹³⁵⁾ Los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte tendrán derecho, respecto de aquéllos que acrediten haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde su primera matriculación definitiva, a la devolución de la parte de la cuota satisfecha correspondiente al valor del medio de transporte en el momento del envío. El envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del Impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación.

En la devolución a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán las siguientes reglas:

a) El envío fuera del territorio de aplicación del impuesto habrá de efectuarse como consecuencia de una venta en firme.

b) La base de la devolución estará constituida por el valor de mercado del medio de transporte en el momento del envío, sin que pueda exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración a que se refiere el apartado b) del artículo 69 de esta Ley.

Fecha 15-03-1995

Descripción sucinta de los hechos:

Empresario revendedor envía vehículos matriculados fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Cuestión planteada:

Base de la devolución.

Contestación:

1º. El artículo 66, apartado 3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, introducido por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece que:

⁽¹³⁵⁾ Nuevo apartado introducido por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre).

... ..

2º. El artículo 69 letra b, de la Ley 38/92 de 28 de diciembre, establece que:

... ..

3º. La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 16 de diciembre de 1994 (BOE de 28 de diciembre) por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones para 1995, establece en su Anexo I los precios medios de vehículos de turismos usados durante el primer año posterior a su matriculación y en su Anexo IV los porcentajes a aplicar a los precios medios fijados en el Anexo I en función de los años de utilización de los vehículos de turismo, todo terreno y motocicletas ya matriculadas.

4. En consecuencia, de los preceptos transcritos anteriormente se desprende que en ningún caso la base de la devolución a que hace referencia el nuevo apartado 3, del artículo 66 de la Ley 38/92, podrá exceder del valor que resulte de la aplicación de las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes en el momento del envío definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte.

Fecha 03-05-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Para determinar el modelo concreto de un vehículo enviado fuera del territorio de aplicación del impuesto a efectos de su valoración para solicitar la devolución del impuesto, habrá que acudir a la factura de compra, al permiso de circulación o a la ficha técnica del vehículo

Cuestión planteada:

Base de la devolución

Contestación:

1º. El artículo 66, apartado 3, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece las reglas que son de aplicación en la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en relación con los medios de transporte que se envíen fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

... ..

2º. A estos efectos, la orden de 31 de diciembre de 1994, por la que se aprueba el modelo 568 de solicitud de devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, publica en su anexo el citado modelo 568 y las instrucciones para cumplimentar el mismo, en las que figura en la letra B) Hojas Interiores, número 2. Relación de los medios de transporte:

"- En las casillas de las características del medio de transporte se consignarán los datos que figuran en la ficha técnica o en la hoja de características del medio de transporte."

3º. Por tanto, a la hora de determinar el modelo concreto de un vehículo a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se atenderá al consignado en la ficha técnica del mismo, o bien en su hoja de características.

c) El tipo de la devolución será el aplicado en su momento para la liquidación del impuesto.

d) El importe de la devolución no será superior, en ningún caso, al de la cuota

satisfecha.

e) La devolución se solicitará por el empresario revendedor en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda⁽¹³⁶⁾.

Véase consulta de fecha 23-04-1999 en el artículo 65.3

Fecha 24-02-1995

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante piensa vender fuera de España vehículos nuevos pero matriculados en España.

Cuestión planteada:

Régimen fiscal de la operación.

Contestación:

1º) La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dispone en su artículo 65.1 a) que está sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos. Esta matriculación tiene carácter obligatorio conforme está establecido en la Disposición Adicional Primera de dicha ley, cuando los vehículos vayan a ser utilizados en territorio español por personas o entidades residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

2º) El artículo 68 de la citada Ley de Impuestos Especiales establece en su apartado 1 que el impuesto se devenga en el momento en que el sujeto pasivo presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

3º) En consecuencia, cabe extraer dos conclusiones. De una parte, los vehículos nuevos que la sociedad consultante pretende enviar fuera del territorio de aplicación del impuesto no precisan ser objeto de matriculación definitiva en España, a estos efectos, si no se dan las circunstancias previstas en la referida Disposición Adicional Primera. Por otra parte, si dicha sociedad decidiera, pese a lo anterior, matricular con carácter definitivo los vehículos en cuestión, la matriculación de los referidos vehículos estaría sujeta al impuesto y no exenta ya que la Ley no contempla ninguna exención para tal impuesto.

4º) Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el nuevo apartado 3 del artículo 66 de la Ley 38/1992 que establece:

.....

El lugar, forma, plazos e impresos para solicitar la referida devolución se encuentran establecidos en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de diciembre de 1994 (BOE del 2 de enero de 1995).

Fecha 30-04-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Un vehículo adquirido en leasing es enviado fuera del territorio de aplicación del impuesto.

⁽¹³⁶⁾ Véase Orden Ministerial de 31 de diciembre de 1994.

Cuestión planteada:

- ¿quien puede solicitar la devolución del impuesto?

Contestación:

1º.- El artículo 66.3, párrafo primero, de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, modificada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y de orden social establece:

... ..

2º.- Por su parte la Orden de 31 de diciembre de 1994, aprueba el modelo 568 de solicitud de devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y fija el lugar y plazo de presentación de dicho modelo.

3º.- En consecuencia, a la vista de los preceptos anteriores, la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la podrá solicitar el empresario dedicado profesionalmente a la reventa, siempre que acredite tal condición, incluida la titularidad del medio de transporte, respecto de los que envíe con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto y cumpla con todos los trámites y requisitos establecidos en la Ley 38/1992 y en la Orden de 31 de diciembre de 1994.

Fecha 26-11-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

Como consecuencia de un acta de inspección una empresa ingresa el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de unos vehículos que se matricularon al amparo de la exención del artículo 66.1.c) y que fueron posteriormente exportados

Cuestión planteada:

Posibilidad de solicitar la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Contestación:

1º. El artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece:

... ..

2º. A estos efectos la Orden de 31 de diciembre de 1994, por la que se aprueba el modelo 568 de solicitud de devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte dispone en su apartado tercero:

"La presentación de la solicitud de devolución deberá efectuarse en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural en que haya tenido lugar el envío definitivo."

3º. En consecuencia, a la vista de los preceptos anteriores, la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte correspondiente a vehículos enviados con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto, solo podrá solicitarse por el empresario revendedor en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos por el Ministro de Economía y Hacienda, no pudiendo, por tanto, solicitarse la citada devolución fuera del plazo previsto en la Orden de 31 de diciembre de 1994.

Artículo 67. Sujetos pasivos.

Serán sujetos pasivos del impuesto:

a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

Fecha 13-03-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

Adquisición de un vehículo usado

Cuestión planteada:

Obligaciones formales

Contestación:

1º El artículo 67 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece en la letra a):

... ..

2º Por su parte la Ley General Tributaria, en su artículo 65 dispone lo siguiente:

"1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca, a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

...."

3º En consecuencia según lo dispuesto en los preceptos legales transcritos, el sujeto pasivo del impuesto es la persona a cuyo nombre se efectuó la primera matriculación definitiva del vehículo, que es por tanto al que corresponde el documento 565 y quien deberá conservarlo a efectos de futuras comprobaciones e inspecciones por parte de la Administración.

b)⁽¹³⁷⁾ En los casos previstos en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de esta Ley.

c) En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte.

Fecha 13-04-1993**Descripción sucinta de los hechos:**

Se vende un vehículo que estuvo exento del Impuesto en la primera matriculación por

⁽¹³⁷⁾ Nueva redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre).

afectarse al ejercicio de actividades de alquiler. La venta se efectúa antes de transcurridos cuatro años desde la primera matriculación definitiva.

Cuestión planteada

Sujeto pasivo y devengo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Contestación

El apartado 3 del artículo 65 de la Ley dispone:

... ..

El artículo 57 de dicha Ley dispone:

... ..

En la situación planteada por el consultante y de conformidad con lo dispuesto en los artículos citados, el Impuesto Especial debe autoliquidarse e ingresarse con referencia al momento en que el vehículo deja de estar afecto al ejercicio de actividades de alquiler. El sujeto pasivo del impuesto es la empresa de alquiler como persona a cuyo nombre se encuentra matriculado el medio de transporte.

Véase consulta de fecha 19-01-1994 en el artículo 65.3

Fecha 23-04-1999

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante solicita la fórmula para calcular la base imponible del "Impuesto de Matriculación de un comerciante minorista.

Cuestión planteada:

- Sujeto pasivo
- Base imponible

Contestación:

1º. El artículo 67 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º. El artículo 69, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece lo siguiente:

"Artículo 69.

La base imponible estará constituida:

....

b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto.

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria no será de aplicación cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo anterior."

3º. Para 1999 los precios medios de venta aprobados por la Orden Ministerial de 15 de diciembre de 1998 podrán ser utilizados como medio de comprobación a los efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En consecuencia, el sujeto pasivo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte será la persona o entidad establecida por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, en su artículo 67, y la base imponible de los medios de transporte usados se calculará según lo dispuesto en el artículo 69 letra b) de la citada Ley 38/1992.

Artículo 68. **Devengo.**

1. El impuesto se devengará en el momento en el que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

2. En los casos previstos en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de esta Ley, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo al que alude dicha letra.

3. En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, el impuesto se devengará en el momento en que se produzcan la modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la no sujeción o exención del impuesto.

Artículo 69. **Base imponible.**

La base imponible estará constituida:

a)⁽¹³⁸⁾ En los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del medio de transporte.

Fecha 23-12-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa compra a fabricantes de vehículos aquéllos que han resultado deteriorados por accidentes ocurridos antes de realizarse su primera matriculación definitiva en España. Tras repararlos en sus instalaciones son posteriormente vendidos por un precio inferior al señalado por el fabricante.

⁽¹³⁸⁾ Nueva redacción dada por el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo (BOE de 27 de mayo).

Cuestión planteada:

Base Imponible

Contestación:

El artículo 69, letra a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que:

... ..

En consecuencia, a la vista del precepto legal anterior, la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte de los vehículos objeto de consulta estará constituida por el importe que se hubiera tomado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido calculado éste conforme a lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) con ocasión de la adquisición de los referidos vehículos por la persona a cuyo nombre se realice su primera matriculación definitiva en España.

Fecha 03-05-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

- Venta de un vehículo nuevo al que se le incorporan extras o accesorios antes de la fecha de matriculación

- Venta de un vehículo nuevo al que se le incorporan extras o accesorios después de la fecha de matriculación

- Venta de un vehículo nuevo. Posteriormente se realizan descuentos por el volumen de operaciones

Cuestión planteada:

- devengo del impuesto

- base imponible del impuesto

Contestación:

1º. El artículo 68, apartado 1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º. El artículo 69 letra a) de la Ley 30/1992 dispone:

... ..

3º. En relación con los preceptos legales transcritos esta Dirección General considera lo siguiente:

a) El devengo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se produce en el momento en que el sujeto pasivo presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del vehículo.

b) La base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte relativa a un vehículo nuevo estará constituida por el importe al que se refiere el transcrito artículo 69 a), resultando conceptualmente indiferente a ese respecto el que dicho importe aparezca desglosado en mas de una factura.

Efectivamente, del hecho de que el precio de un medio de transporte sea variable en

función de los extras u opciones que lo equipen no puede deducirse que tales extras u opciones se adquieren separadamente del medio de transporte que constituye un todo del que forman parte. Si existe acuerdo entre comprador y vendedor sobre un único objeto de la compraventa -el medio de transporte- y sobre el precio asimismo único que se paga por el mismo, es obvio que existe una única adquisición de dicho medio de transporte en su conjunto, sin que dicha situación se vea alterada por el mero hecho de que los contratantes, decidan documentar esa única adquisición en dos facturas presentadas como independientes entre sí. Tampoco se debe ver alterada dicha conclusión por que los extras u opciones en cuestión sean susceptibles de ser adquiridos separadamente o por que comercialmente sean calificables de "recambios" o "accesorios".

En suma, si el consentimiento de las partes (comprador y concesionario) está otorgado respecto de un único objeto -el vehículo- y a cambio de una contraprestación que, por lo mismo, es también única, la adquisición es asimismo única y comprensiva del medio de transporte considerado como un todo e incluido todo el equipamiento pactado. Esta conclusión deberá ser el resultado de una actividad valorativa de las circunstancias concurrentes en cada caso y no deberá alterarse por la mera circunstancia de la existencia de dos facturas.

c) Tal y como ya se ha expuesto, la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte está constituida por el importe al que se refiere el artículo 69 a), a este respecto cabe inferir que el criterio del legislador ha sido el de fijar como base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el importe que en el momento de la adquisición haya sido determinado como base imponible del IVA. Si en un momento posterior la base imponible del IVA se modifica por descuentos o bonificaciones otorgados después de que la adquisición haya tenido lugar, tal circunstancia no modificará la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ("... importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido...") puesto que ésta debe seguir estando constituida por el importe que en el momento de la adquisición fue determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido.

b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

Fecha 13-10-1993

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa de alquiler de vehículos vende parte de sus vehículos para uso privado.

Cuestión planteada:

Base imponible

Contestación:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 69, letra b, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre) "la base imponible estará constituida:

.....

En consecuencia, la base imponible de la venta de los vehículos a que se refiere el escrito de consulta, estará constituida por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Eventualmente, y atendiendo a las circunstancias de cada transacción el valor de mercado de un vehículo concreto puede coincidir con el importe que, con ocasión de su adquisición, se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. La Administración podrá utilizar como medio de comprobación de dicho valor el previsto en la letra d) número 1, del artículo 52 de la Ley General Tributaria, es decir el "dictamen de peritos de la Administración", pero pudiendo siempre el sujeto pasivo recurrir a la tasación

pericial contradictoria para intentar corregir el valor obtenido por este medio de comprobación.

Los sujetos pasivos podrán utilizar para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria no será de aplicación cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo anterior.

Fecha 23-04-1999

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante solicita la fórmula para calcular la base imponible del "Impuesto de Matriculación de un comerciante minorista.

Cuestión planteada:

- Sujeto pasivo
- Base imponible

Contestación:

1º. El artículo 67 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º. El artículo 69, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece lo siguiente:

"Artículo 69.

La base imponible estará constituida:

....

b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto.

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria no será de aplicación cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo anterior."

3º. Para 1999 los precios medios de venta aprobados por la Orden Ministerial de 15 de diciembre de 1998 podrán ser utilizados como medio de comprobación a los efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En consecuencia, el sujeto pasivo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte será la persona o entidad establecida por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, en su artículo 67, y la base imponible de los medios de transporte usados se calculará según lo dispuesto en el artículo 69. letra b) de la citada Ley 38/1992.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.⁽¹³⁹⁾

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria no será de aplicación cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo anterior.

Fecha 15-07-1994

Descripción sucinta de los hechos:

Empresa dedicada a la prestación de servicios de alquiler de vehículos sin conductor tanto a empresas como a particulares, vende parte de sus vehículos a los fabricantes de dichos vehículos en virtud de un pacto de recompra, por un precio previamente pactado y en una fecha concreta.

Cuestión planteada:

- Base imponible de la citada venta.

Contestación:

De conformidad con el artículo 69, letra b), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre) la base imponible estará constituida:

....

"b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto."

En consecuencia, la base imponible de la venta de los vehículos a que se refiere el escrito de consulta, estará constituida por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Eventualmente, y atendiendo a las circunstancias de cada transacción el valor de mercado de un vehículo concreto puede coincidir con el precio de recompra pactado con el fabricante. La Administración podrá utilizar como medio de comprobación de dicho valor el previsto en la letra d) número 1, del artículo 52 de la Ley General Tributaria, es decir el dictamen de peritos de la Administración, pero pudiendo siempre el sujeto pasivo recurrir a la tasación pericial contradictoria para intentar corregir el valor obtenido por este medio de comprobación.

Los sujetos pasivos podrán utilizar para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria no será de aplicación cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo anterior.

⁽¹³⁹⁾ Para 2000, véase la O.M. de 15 de diciembre de 1999 (BOE de 23 de diciembre).

Fecha 5-11-1998**Descripción sucinta de los hechos:**

Un empresario importa medios de transporte y los vende a clientes en España

Cuestión planteada:

Base imponible del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte

Contestación:

El artículo 69 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que :

... ..

Del anterior precepto se desprende que cuando el medio de transporte a matricular sea usado, podrá determinarse la base imponible del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte haciéndose coincidir su importe con el resultante de aplicar las "*tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto*", teniendo la garantía de que en ese caso, la Administración no podrá emplear la tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria para rectificar dicha valoración.

Establecido lo anterior, la base imponible del impuesto en el caso de medios de transporte usados está constituida por "*su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto*", valor que no necesariamente ni en todos los casos tiene por qué coincidir con el resultante de aplicar las tablas de valoración antes aludidas. En caso de falta de coincidencia con dicho valor la Administración podría proceder, sin embargo, a comprobar el valor declarado de acuerdo con lo previsto en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Fecha 28-07-1999**Descripción sucinta de los hechos:**

Venta de vehículos de demostración. Con posterioridad a la matriculación de los vehículos, se realizan descuentos por campaña.

Cuestión planteada:

Base imponible.

Contestación:

1º. El artículo 68, apartado 1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º. El artículo 69 letra a) de la Ley 30/1992 dispone:

"... ..

3º. En relación con los preceptos legales transcritos esta Dirección General considera lo siguiente:

a) El devengo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se produce en el momento en que el sujeto pasivo presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del vehículo.

b) La base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte está constituida por el importe al que se refiere el artículo 69 a), a este respecto cabe inferir que el criterio del legislador ha sido el de fijar como base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte el importe que en el momento de la adquisición haya sido determinado como base imponible del IVA. Si en un momento posterior la base imponible del IVA se modifica por descuentos o bonificaciones otorgados después de que la adquisición haya tenido lugar, tal circunstancia no modificará la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ("... importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido...") puesto que ésta debe seguir estando constituida por el importe que en el momento de la adquisición fue determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido.

Artículo 70. Tipo impositivo.⁽¹⁴⁰⁾

1. El impuesto se exigirá a los tipos impositivos siguientes:

a) Península e Islas Baleares:

Vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos si están equipados con motor de gasolina o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos si están equipados con motor diesel: 7 por 100.

Resto de medios de transporte: 12 por 100.

Fecha 28-05-1998

Descripción sucinta de los hechos:

Comercialización de un vehículo automóvil de turismo con motor eléctrico, potencia normal de 11 Kw y potencia fiscal de 2,13 CVF

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable

Contestación:

1º El artículo 65 apartado 1, letra a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º Por su parte el artículo 70 de la Ley 38/1992, dispone:

... ..

En consecuencia, el vehículo automóvil de turismo objeto de consulta, provisto de un

⁽¹⁴⁰⁾ Nueva redacción introducida por el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. La cilindrada límite de 2.000 c.c. para motores diesel ha sido establecida por el Real Decreto-ley 1/1996 de 19 de enero (BOE de 24 de enero).

La Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, redujo el tipo general del impuesto al 12 por 100.

motor eléctrico de 20 baterías de níquel-cadmio de 120 voltios y con una potencia nominal de 11 Kw y fiscal de 2,13 CVF tributara al tipo general del 12 por 100.

b) Canarias:

Vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos si están equipados con motor de gasolina o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos si están equipados con motor diesel: 6 por 100.

Resto de medios de transporte: 11 por 100.

c) Ceuta y Melilla: 0 por 100.

2. El tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo.

3. Cuando el medio de transporte cuya primera matriculación definitiva haya tenido lugar en Ceuta y Melilla sea objeto de importación definitiva en la Península e Islas Baleares o en Canarias, dentro del primer año siguiente a dicha primera matriculación definitiva, se liquidará el impuesto a los tipos indicados en los párrafos a) y b) del apartado 1 anterior según proceda.

Cuando la importación definitiva tenga lugar en la Península e Islas Baleares dentro del segundo año siguiente a la primera matriculación definitiva, se liquidará el impuesto al tipo del 5 por 100 si se trata de vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos (motor de gasolina) o a 2.000 centímetros cúbicos (motor diesel) o al tipo del 8 por 100 si se trata del resto de medios de transporte.

Cuando la importación definitiva tenga lugar en Canarias dentro del segundo año siguiente a la primera matriculación definitiva, se liquidará el impuesto al tipo del 4 por 100 si se trata de vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos (motor de gasolina) o a 2.000 centímetros cúbicos (motor diesel) o al tipo del 7,5 por 100 si se trata del resto de medios de transporte.

Cuando la importación definitiva tenga lugar en la Península e Islas Baleares o en Canarias dentro del tercer y cuarto año siguientes a la primera matriculación definitiva, se liquidará el impuesto al tipo del 3 por 100 si se trata de vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos (motor de gasolina) o a 2.000 centímetros cúbicos (motor diesel) o al tipo del 5 por 100 si se trata del resto de medios de transporte.

En todos los casos la base imponible estará constituida por el valor en aduana del medio de transporte.

4. Cuando el medio de transporte por el que se haya devengado el impuesto en Canarias sea objeto de introducción, con carácter definitivo, en la Península e Islas Baleares, dentro del primer año siguiente a la primera matriculación definitiva, el titular deberá autoliquidar e ingresar las cuotas correspondientes a la diferencia entre el tipo impositivo aplicable en Canarias y el tipo que corresponda aplicar en la Península e Islas Baleares, sobre una base imponible que estará constituida por el valor del medio de transporte en el momento de la introducción.

Lo dispuesto en el párrafo anterior de este apartado no será aplicable cuando, en relación con el medio de transporte objeto de la introducción, ya se hubiera exigido el impuesto en Canarias con aplicación de un tipo impositivo no inferior al vigente en la Península e Islas Baleares para dicho medio de transporte en el momento de la

introducción.

5. A efectos de este impuesto se consideran vehículos automóviles de turismo los vehículos comprendidos en los apartados 22 y 26 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial.

6.⁽¹⁴¹⁾ Las liquidaciones y autoliquidaciones que procedan en virtud de los apartados 3 y 4 de este artículo y 4 de la disposición transitoria séptima no serán exigibles en los casos de traslado de la residencia del titular del medio de transporte al territorio en el que tienen lugar, según el caso, la importación definitiva o la introducción definitiva. La aplicación de lo dispuesto en este apartado está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual en Ceuta y Melilla o en Canarias, según el caso, al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado.

b) Los medios de transporte deberán haber sido adquiridos en las condiciones normales de tributación existentes, según el caso, en Ceuta y Melilla, o en Canarias y no deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución con ocasión de su salida de dichos territorios.

c) Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia durante un período mínimo de seis meses antes de haber abandonado dicha residencia.

No se exigirá el cumplimiento de este plazo en los mismos casos excepcionales en que no lo exija la legislación aduanera a efectos de los derechos de importación.

d) Los medios de transporte a que se refiere el presente apartado no deberán ser transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la importación o introducción. El incumplimiento de este requisito determinará la práctica de la correspondiente liquidación o autoliquidación con referencia al momento en que se produjera dicho incumplimiento.

Artículo 70 bis. **Deducción de la cuota.**⁽¹⁴²⁾

1. Los sujetos pasivos que sean titulares de un vehículo automóvil de turismo usado, que cumpla las condiciones establecidas en el apartado 2 siguiente, tendrán derecho a practicar en la cuota del impuesto exigible con ocasión de la primera matriculación definitiva de un vehículo automóvil de turismo nuevo a su nombre, una deducción cuyo importe, que en ningún caso excederá del de la propia cuota, será de 80.000 pesetas. Para beneficiarse de esta deducción, los sujetos pasivos deberán haber sido titulares de vehículo automóvil de turismo usado a que se refiere el apartado siguiente desde al menos nueve meses antes de la primera matriculación definitiva del vehículo automóvil de turismo nuevo.

⁽¹⁴¹⁾ Nuevo apartado introducido por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (BOE de 31 de diciembre).

⁽¹⁴²⁾ Nuevo artículo introducido el Real Decreto-ley 6/1997, de 9 de abril (BOE de 11 de abril) y modificado por la Ley 39/1997, de 8 de octubre (BOE de 9 de octubre)

Fecha 23-05-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

Adquisiciones de vehículos tipo "jeep" o todo terreno entregando otros vehículos usados de las mismas características.

Cuestión planteada:

- Deducciones de la cuota previstas en el programa PREVER

Contestación:

1º - Dada la redacción del Real Decreto-ley 6/1997 y del artículo 70.5 de la Ley 38/1992, el número 26 del Anexo del Real Decreto-legislativo 339/1990 comprende vehículos que, desde la perspectiva del Real Decreto-ley 6/1997, pueden considerarse tanto "turismos" como "vehículos industriales".

2º - Siendo un requisito para la aplicación de la deducción contemplada en el artículo 3.1 del Real Decreto-ley 6/1997 el que la matriculación del vehículo nuevo no esté sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte -en lo sucesivo IEDMT- (artículo 3.1.b), cabe inferir que, en general, los vehículos tipo jeep o todo terreno incluidos los números 22 o 26 del referido Anexo tendrán, a los efectos del referido Real Decreto-ley, la consideración de turismos y no de vehículos industriales por estar sujeta su primera matriculación definitiva en España al IEDMT. Este principio general podría tener como excepción aquellos vehículos tipo "jeep" o todo terreno que hubieran sido homologados como vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica (cfr. art. 65.1.a) 3º de la Ley 38/1992) cuya matriculación, precisamente por dicha causa, no estaría sujeta al IEDMT.

De lo anterior cabe extraer las siguientes conclusiones:

a) - Con ocasión de la primera matriculación definitiva de un vehículo nuevo tipo "jeep" o todo terreno que esté sujeta al IEDMT, podrá aplicarse la deducción de la cuota de dicho impuesto prevista en el nuevo artículo 70 bis de la Ley 38/1992, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el mismo, puesto que si tales vehículos se incluyen en los números 22 o 26 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, tienen entonces la condición de "turismos" a efectos del IEDMT (cfr. apartado 5 del artículo 70 de la Ley 38/1992).

b) - Cuando se trate de vehículos nuevos tipo "jeep" o todo terreno que, estando incluidos en el número 26 del Anexo citado, su primera matriculación definitiva no esté sujeta al IEDMT por estar homologados como vehículos de exclusiva aplicación comercial, industrial, agraria, clínica o científica, podría aplicarse respecto de los mismos la deducción en la cuota íntegra de los Impuestos sobre Sociedades o sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo con lo previsto en el artículo 3 del Real Decreto-ley 6/1997. En particular, y toda vez que el Real Decreto-ley 6/1997 exige que se trate de "otro vehículo industrial...", el vehículo industrial para desguace a que se refiere dicho artículo podría ser un vehículo tipo "jeep" o todo terreno que estuviera homologado como vehículo de exclusiva aplicación, comercial, industrial, agraria, clínica o científica.

3º - La titularidad a que alude el Real Decreto-Ley 6/97 debe entenderse como titularidad jurídica y no puede limitarse a la que conste a efectos de matriculación. Si se demuestra que la titularidad jurídica que ostenta una persona o entidad incluidas las del art. 33 L.G.T.) sobre el vehículo que se da de baja es plena (no limitada o compartida con otras personas o entidades) y existe identidad entre esa persona o entidad y la que posteriormente matricula, sin perjuicio de la regularización de la situación ante la Jefatura Provincial de Tráfico, podría ser de aplicación la deducción prevista.

Fecha 17-12-1997**Descripción sucinta de los hechos:**

En la baja definitiva para desguace del vehículo antiguo no se ha hecho constar que ésta

tenía por objeto acogerse al plan "PREVER".

Cuestión planteada:

Aplicabilidad de la deducción de la cuota contemplada en el Plan "PREVER".

Contestación:

El Real Decreto-ley 6/1997, de 9 de abril, por el que se aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente y posteriormente la Ley 39/1997, de 8 de octubre, por la que se aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente, establecen una ventaja fiscal en la adquisición de vehículos de turismo consistente en una deducción en la cuota del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, previa justificación de la baja de otro vehículo de turismo con una antigüedad determinada.

A estos efectos, se introduce un nuevo artículo 70 bis en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, con la siguiente redacción:

... ..

El requisito establecido en la letra b, apartado 2 del artículo 70 bis de la Ley 38/92 se acreditará mediante el certificado de baja en el registro correspondiente expedido por el órgano competente en materia de matriculación, sin que, en principio, pueda ser motivo para la pérdida del beneficio fiscal previsto en el citado artículo la mera omisión en dicho certificado del motivo por el cual se solicita, si realmente se trata de una baja definitiva para desguace.

En consecuencia, la deducción lineal prevista en el transcrito artículo 70 bis de la Ley 38/1992, será aplicable en relación con los vehículos automóviles de turismo usados que cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos en el citado artículo y que hayan sido dados de baja por desguace en los plazos establecidos en el Real Decreto-ley 6/1997, de 9 de abril y en la Ley 39/1997, de 8 de octubre.

Fecha 14-05-1999

Descripción sucinta de los hechos:

Matriculación de un vehículo nuevo a nombre de dos titulares, simultáneamente se da de baja por desguace otro vehículo matriculado a nombre de uno solo de los dos titulares

Cuestión planteada:

Posibilidad de acogerse a la deducción de la cuota prevista en el artículo 70 bis de la Ley 38/1992

Contestación:

1º. El artículo 70 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece:

... ..

2º. A estos efectos, la titularidad a que alude el transcrito artículo 70 bis de la Ley 38/1992 debe entenderse como titularidad jurídica y no puede limitarse a lo que conste a efectos de matriculación. Si se demuestra que la titularidad jurídica que ostenta una persona o entidad, incluidas las del artículo 33 de la Ley General Tributaria, sobre el vehículo que se da de baja es plena (no limitada o compartida con otras personas o entidades) y existe identidad entre esa persona o entidad y la que posteriormente matricula, sin perjuicio de la regularización de la situación ante la Jefatura Provincial de Tráfico, podría ser de aplicación la deducción prevista.

2. El vehículo automóvil de turismo usado al que se refiere el apartado anterior deberá:

a)¹⁴³ Tener, en el momento en que sea aplicable la deducción a que se refiere este artículo, una antigüedad igual o superior a diez años contada desde la fecha en que hubiera sido objeto de su primera matriculación definitiva.

Cuando la primera matriculación definitiva no hubiera tenido lugar en España, se requerirá, además de la antigüedad a que se refiere el párrafo anterior, que el vehículo automóvil de turismo usado haya sido objeto de matriculación definitiva en España, al menos seis meses antes de la baja definitiva por desguace a que se refiere la letra b) siguiente.

b) Haber sido dado de baja definitiva para desguace y no haber transcurrido más de seis meses desde dicha baja hasta la matriculación del vehículo automóvil de turismo nuevo.

Fecha 30-06-1997

Descripción sucinta de los hechos:

Adquisiciones de vehículos habiendo dado de baja por desguace otros vehículos usados de las mismas características.

Cuestión planteada:

- Deducciones de la cuota previstas en el programa PREVER

Contestación:

1º - En relación con las cuestiones 1º, 2º, 3º, 4º y 5º planteadas en el escrito de consulta esta Dirección General informa lo siguiente:

La titularidad a que alude el Real Decreto-ley 6/1997 debe entenderse como titularidad jurídica y no puede limitarse a lo que conste a efectos de matriculación. Si se demuestra que la titularidad jurídica que ostenta una persona o entidad, incluidas las del artículo 33 de la Ley General Tributaria, sobre el vehículo que se da de baja es plena (no limitada o compartida con otras personas o entidades) y existe identidad entre esa persona o entidad y la que posteriormente matricula, sin perjuicio de la regularización de la situación ante la Jefatura Provincial de Tráfico, podría ser de aplicación la deducción prevista.

2º - En relación con las cuestiones 6º, 7º, 8º y 10º planteadas se informa lo siguiente:

Dada la redacción del Real Decreto-ley 6/1997 y del artículo 70.5 de la Ley 38/1992, el número 26 del Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990 comprende vehículos que, desde la perspectiva del Real Decreto-ley 6/1997, pueden considerarse tanto "turismos" como "vehículos industriales". Dichos vehículos tendrán la consideración de "turismos" cuando su primera matriculación definitiva en España esté o hubiera estado sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Si no están o hubieran estado sujetos a dicho impuesto, los vehículos comprendidos en el número 26 del reglamento Anexo se considerarán "vehículos industriales".

Por tanto, la baja definitiva por desguace de los vehículos considerados "turismos" a efectos

⁽¹⁴³⁾ Nueva redacción dada por la Ley 55 /1999, de 29 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 30 de diciembre).

del Real Decreto-ley 6/1997, e incluidos en el número 26 del Anexo del Real Decreto-legislativo 339/1990, podrá surtir efectos con ocasión de la primera matriculación de un vehículo de turismo nuevo, para practicar la deducción de la cuota prevista en el artículo 70.bis de la Ley 38/1992.

Por otra parte, la baja definitiva por desguace de los vehículos considerados "vehículos industriales" a efectos del Real Decreto-ley 6/1997, e incluidos en el número 26 del citado Anexo podrá surtir efectos con ocasión de la adquisición de un vehículo industrial nuevo, para practicar la deducción en la cuota íntegra de los Impuestos sobre Sociedades o sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo con lo previsto en el artículo 3 del Real Decreto-ley 6/1997.

3º - En relación con la 9ª cuestión planteada se informa que el artículo 3 del Real Decreto-ley 6/1997 exige que tanto el vehículo industrial nuevo, como el vehículo industrial usado tengan un peso máximo autorizado de menos de 6 toneladas, requisito necesario para obtener la deducción prevista en el citado artículo.

A este efecto y de acuerdo con el anexo del Real Decreto-legislativo 339/1990 se entiende por Peso máximo autorizado (P.M.A.) el mayor peso en carga con que se permite la circulación de un vehículo.

4º - Con relación a las cuestiones 11ª, 12ª y 13ª planteadas se informa que si el vehículo denominado "monovolumen" con una altura superior a 1800 milímetros y con una capacidad de hasta nueve plazas, incluido el conductor, encaja en la definición de turismo del número 22 del Anexo del Real Decreto-legislativo 339/1990, tendrá la condición de "turismo" a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (cfr. apartado 5 del artículo 70 de la Ley 38/1992). Por tanto, toda vez que el artículo 70 bis de la Ley 38/1992 exige que el vehículo entregado para desguace sea un vehículo de turismo usado, dicho vehículo podrá ser un vehículo del tipo "monovolumen".

Por el contrario, el Real Decreto-Ley 6/1997, en su artículo 3, exige que para poder beneficiarse de la deducción en la cuota de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, el vehículo entregado para desguace sea otro "vehículo industrial", por lo que dicho vehículo no podrá ser un vehículo incluido en el número 22 del referido Anexo.

3. Los requisitos anteriores se acreditarán en el momento de efectuar la primera matriculación definitiva del vehículo automóvil de turismo nuevo, adjuntado al justificante de ingreso del impuesto el documento acreditativo de la baja definitiva del correspondiente vehículo automóvil de turismo usado, expedido por la Dirección General de Tráfico o los correspondientes órganos dependientes de la misma.

Artículo 71. Liquidación y pago del impuesto.

1. El impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte deberá acreditarse el pago del impuesto o, en su caso, el reconocimiento de la no sujeción o de la exención.

Artículo 72. Infracciones y sanciones.

Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

Artículo 73. Disposiciones particulares en relación con Ceuta y Melilla.

El rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito territorial de las ciudades de Ceuta y Melilla corresponderá a los respectivos Ayuntamientos, sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración Tributaria del Estado.

Artículo 74. Disposiciones particulares en relación con el Régimen Económico Fiscal de Canarias

El rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponderá a la Comunidad Autónoma sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado. Respecto de la recaudación del impuesto será de aplicación lo previsto en el artículo 64 y en la disposición adicional tercera de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Disposición adicional primera

Deberán ser objeto de matriculación definitiva en España los medios de transporte, nuevos o usados, a que se refiere la presente Ley, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.⁽¹⁴⁴⁾

Fecha 04-03-1994**Descripción sucinta de los hechos:**

Una sociedad anónima adquiere vehículos en España para enviarlos a Alemania y Francia con cero kilómetros y matriculados.

Cuestión planteada:

Sujeción al impuesto.

Contestación:

1º) La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales dispone en su artículo 65.1. a) que está sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos. Esta matriculación tiene carácter obligatorio conforme está dispuesto en la Disposición Adicional Primera de dicha ley, cuando los vehículos vayan a ser utilizados en territorio español por personas o entidades residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

2º) El artículo 68 de la citada Ley de Impuestos Especiales establece en su apartado 1 que el impuesto se devenga en el momento en que el que el sujeto pasivo presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

⁽¹⁴⁴⁾ Nueva redacción dada por el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo (BOE de 27 de mayo).

3º) En consecuencia, cabe extraer dos conclusiones. De una parte, los vehículos adquiridos por la sociedad consultante para ser enviados a Alemania y Francia con cero kilómetros no precisan ser objeto de matriculación definitiva en España, a estos efectos si no se dan las circunstancias previstas en la referida Disposición Adicional Primera. Por otra parte, si dicha sociedad decidiera, pese a lo anterior, matricular con carácter definitivo los vehículos en cuestión, la matriculación de los referidos vehículos estaría sujeta al impuesto y no exenta ya que la Ley no contempla ninguna exención para tal supuesto.

Cuando se constate el incumplimiento de esta obligación, los órganos competentes de la Administración tributaria o del Ministerio del Interior procederán a la inmovilización del medio de transporte hasta que se acredite la regularización de su situación administrativa y tributaria.

Véase consulta de fecha 04-03-1994 en el artículo 66.1.c)

Véase consulta de fecha 26-04-1995 en el artículo 66.1.c)

Véase consulta de fecha 18-03-1996 en el artículo 66.1.b)

Véase consulta de fecha 14-10-1998 en el artículo 66.1.c)

Disposición adicional segunda ⁽¹⁴⁵⁾

Disposición adicional tercera ⁽¹⁴⁶⁾

Disposición adicional cuarta ⁽¹⁴⁷⁾

Disposición transitoria primera. Circulación intracomunitaria

1. Hasta el 30 de junio de 1999, los impuestos especiales de fabricación no serán exigibles respecto de las adquisiciones de productos gravados que, en una tienda libre de impuestos o a bordo de un avión o barco en vuelos o travesía intracomunitaria, efectúen los viajeros con ocasión de su desplazamiento de un Estado miembro a otro. Este beneficio se limita a los bienes así adquiridos que dichos viajeros transporten, como equipaje personal, en cantidades no superiores a las establecidas para las importaciones con exención de estos impuestos efectuadas por viajeros procedentes de países terceros.⁽¹⁴⁸⁾

El mismo tratamiento se otorgará, con respecto a los productos adquiridos en los

⁽¹⁴⁵⁾ Esta disposición no se transcribe por no estar relacionada con los impuestos especiales.

⁽¹⁴⁶⁾ No se transcribe. Se trata de una disposición relativa al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) que fue derogada por el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo (BOE de 27 de mayo).

⁽¹⁴⁷⁾ Derogada por la Disposición derogatoria única de la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre).

⁽¹⁴⁸⁾ Nueva redacción para este párrafo, introducida por la Disposición transitoria decimotercera de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre).

establecimientos de venta situados en el recinto de una de las dos terminales de acceso al túnel bajo el Canal de la Mancha, a viajeros que tengan en su poder un título de transporte válido para el trayecto efectuado entre ambas terminales.

2. Los productos objeto de impuestos especiales que antes del día 1 de enero de 1993 se encontrasen bajo un régimen suspensivo de tránsito comunitario interno, continuarán bajo el mismo hasta su ultimación conforme a las normas que regulan dicho régimen.

Disposición transitoria segunda. Hecho imponible.

Para los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, tal como se configuran en la presente Ley, que hayan sido fabricados, importados o introducidos y que se encuentren en el interior de las fábricas y depósitos fiscales con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor, estos impuestos serán exigibles al producirse el devengo de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de esta Ley, a los tipos vigentes en el momento de dicho devengo.

Disposición transitoria tercera. Exenciones.

1. Los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación adquiridos o importados sin pago de tales impuestos, con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, por haberse beneficiado de alguno de los supuestos de exención establecidos en la Ley 45/1.985 en virtud de la finalidad a que se destinaban, podrán utilizarse o consumirse en tales fines siempre que los mismos puedan tenerse en régimen suspensivo u originen el derecho a la exención o a la devolución, de acuerdo con lo establecido en la presente Ley.

2. Los industriales que habiendo gozado de exención con motivo de la fabricación o importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de acuerdo con la Ley 45/1985 y a los que no resulte de aplicación lo previsto en el apartado anterior deberán presentar, hasta el 31 de marzo de 1.993, en la oficina gestora correspondiente al establecimiento en que se encuentran, una declaración-liquidación comprensiva de las existencias de tales productos, así como de los incorporados a otros en su poder en el momento de la entrada en vigor de esta Ley, ingresando las cuotas que correspondan a los tipos en ella establecidos.

3. A partir de la entrada en vigor de esta Ley y hasta el 30 de junio de 1.993, la adquisición e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación para alguno de los fines a los que en esta Ley se reconoce la exención del impuesto, se efectuará al amparo de las autorizaciones concedidas de acuerdo con la Ley 45/1.985 que estén en vigor al 31 de diciembre de 1.992, quedando prorrogada su vigencia hasta el 30 de junio de 1.993. En el caso de nuevos supuestos de exención o cuando el adquirente o importador no hubiese estado previamente autorizado, la aplicación de la exención se efectuará sin más requisito que la presentación al vendedor o aduana importadora de un escrito, suscrito por el adquirente y previamente visado por la oficina gestora correspondiente al establecimiento en que se van a utilizar, en que se precise el supuesto de exención que considera aplicable y manifieste que el destino a dar a los productos a adquirir sin pago del impuesto será el que origina el derecho a tal beneficio. El adquirente será responsable de la indebida utilización de los productos recibidos.

4. Para la adquisición en régimen suspensivo, basta con que se acredite ante el proveedor la condición de depositario autorizado; a estos efectos, las tarjetas de inscripción en registro expedidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley y que caduquen antes del 30 de junio de 1.993, se considerarán en vigor hasta esta última fecha.

5. Los operadores registrados, los operadores no registrados y los receptores autorizados que autoconsuman los productos recibidos en usos que originen el derecho a la exención según lo establecido en la presente Ley, podrán utilizarlos o consumirlos, hasta el 30 de junio de 1.993, con aplicación de tal beneficio sin ningún requisito formal, siendo responsables de la utilización dada a los productos.

Disposición transitoria cuarta. Devoluciones.

1. Los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera solicitado la devolución total o parcial de las cuotas satisfechas, de acuerdo con la Ley 45/1.985, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, podrán consumirse o utilizarse en los fines que originaron el derecho a la devolución, efectuándose ésta conforme al procedimiento entonces vigente.

2. En las exportaciones de productos que originen el derecho a la devolución de las cuotas devengadas por impuestos especiales con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, la determinación del importe a devolver se efectuará de acuerdo con los tipos vigentes el 31 de diciembre de 1.992.

Disposición transitoria quinta. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

1. Las existencias de alcohol desnaturalizado conforme a la normativa que se deroga en esta Ley, en poder de almacenistas y detallistas de alcohol en la fecha de su entrada en vigor, tendrán la consideración de alcohol totalmente desnaturalizado hasta el 30 de junio de 1.993, pudiendo comercializarse como tal hasta dicha fecha.

2. Las autorizaciones para la recepción de alcohol desnaturalizado, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1.992, se considerarán válidas hasta el 30 de junio de 1.993 por lo que respecta a la recepción de alcohol totalmente desnaturalizado.

3. Hasta el 30 de junio de 1.993, los detallistas de alcohol podrán recibir alcohol totalmente desnaturalizado, con exención del impuesto, sin más requisito que la petición por escrito al proveedor, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de titular de un establecimiento facultado, de acuerdo con la normativa vigente en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas, para la venta al por menor de alcohol desnaturalizado. Estos detallistas no podrán realizar operaciones de venta en cantidad superior a cuatro litros de alcohol totalmente desnaturalizado, debiendo llevar un registro con los datos identificativos de las personas adquirentes y cantidades entregadas, como justificación del destino dado a dicho alcohol.

4. Los establecimientos inscritos en los registros territoriales de las oficinas gestoras de los impuestos especiales como almacenes de alcohol tendrán, hasta el 30 de junio de 1.993, la consideración de depósitos fiscales, únicamente en relación con el alcohol totalmente desnaturalizado.

Disposición transitoria sexta. Impuesto sobre Hidrocarburos.

1. Los gasóleos B y C en existencia a la entrada en vigor de esta Ley podrán utilizarse, hasta el 30 de junio de 1.993, como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54, en el transporte por ferrocarril, en la navegación distinta de la privada de recreo y, en general, como combustible.

2. La exención y devolución del impuesto con respecto al avituallamiento de buques afectos a la pesca se aplicarán, hasta el 31 de diciembre de 1.993, mediante el procedimiento vigente hasta la entrada en vigor de esta Ley.

3. Para la aplicación de los supuestos de exención establecidos en las letras a), b) y f) del apartado 2 del artículo 51 y los de devolución establecidos en la letra b) del artículo 52, distintos de aquellos a que se refiere el apartado 2 de esta disposición, bastará, hasta el 30 de junio de 1.993, con que en el documento comercial de entrega expedido por el suministrador, se hagan constar, al menos, los siguientes datos: fecha del suministro, titular y matrícula del buque o de la aeronave suministrados, clase y cantidad de carburante entregado, así como una declaración del titular de la embarcación o aeronave, o de su representante legal, de la recepción conforme a bordo y de que la embarcación o aeronave no realiza navegación o aviación privada de recreo.

4. El requisito establecido en el apartado 3 del artículo 50 no será exigible hasta el 1 de julio de 1.993 por lo que se refiere a los epígrafes 1.7, 1.8, 1.10, 1.12, 2.10 y 2.13. En relación con el epígrafe 1.4, se admitirán durante dicho periodo los trazadores y marcadores autorizados hasta la entrada en vigor de esta Ley para los gasóleos B y C.

5. A los efectos de lo establecido en el apartado 5 del artículo 55 de esta Ley, se tendrán también en cuenta las infracciones establecidas en el artículo 35 de la Ley 45/1.985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Disposición transitoria séptima. Impuesto sobre determinados medios de Transporte.

1. La primera matriculación de medios de transporte no estará sujeta al Impuesto Especial cuando el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a su entrega o importación se haya producido antes del día 1 de enero de 1993.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, estará sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte la primera transmisión que tenga lugar durante 1993 y 1994 de medios de transporte matriculados entre los días 23 de octubre de 1992 y 31 de diciembre de 1992, ambos inclusive, cuando el transmitente de dichos medios, habiendo soportado con ocasión de su adquisición el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado, tuviera derecho a la deducción de las cuotas de éste. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación a los medios de transporte en los que, conforme a lo dispuesto en los artículos 65 y 66 de esta Ley, concorra algún supuesto de no sujeción o de exención, ni a aquellos medios de transporte que se envíen fuera del territorio nacional o se exporten y que no se reintroduzcan en el territorio nacional o se reimporten antes del 31 de diciembre de 1994.

Fecha 25-05-1993

Descripción sucinta de los hechos:

Durante 1993 y 1994 se realizará la venta de vehículos matriculados entre el 23 de octubre de 1992 y el 31 de diciembre de 1992. Ello supone una "transmisión" en los términos y condiciones a que se refiere la Disposición Transitoria Séptima de la Ley 38/1992.

Cuestión planteada:

Sujeto pasivo y base imponible del Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte en la citada transmisión.

Contestación:

El párrafo segundo del apartado 1 de la Disposición Transitoria Séptima de la Ley 38/1992, establece que "estará sujeta al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte la primera transmisión que tenga lugar durante 1993 y 1994 de medios de transporte matriculados entre los días 23 de octubre de 1992 y 31 de diciembre de 1992, ambos inclusive, cuando el transmitente de dichos medios, habiendo soportado con ocasión de su adquisición el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado, tuviera derecho a la deducción de las cuotas de éste".

Del propio texto se desprende que el supuesto de sujeción contemplado depende básicamente de la concurrencia de cuatro circunstancias:

- Que se trate de un medio de transporte matriculado entre dos fechas determinadas.
- Que la primera transmisión de dicho medio de transporte posterior a la matriculación, tenga lugar dentro de un período comprendido entre el 1 de enero de 1993 y el 31 de diciembre de 1994.
- Que el transmitente hubiera soportado, con ocasión de la adquisición del medio de transporte que ahora transmite, el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado.
- Que dicho transmitente tuviera derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si bien es cierto que la Disposición Transitoria no contiene una determinación explícita de quién es el sujeto pasivo cuando se concreta el referido supuesto de sujeción, también es cierto que esa concreción depende enteramente de los actos de una persona que sí está determinada, como es el transmitente. Siguiendo esta línea parece lógico que, si en el caso contemplado el supuesto de sujeción consiste en "transmitir", sea el "transmitente" quien resulte obligado al cumplimiento de la obligación tributaria que el referido supuesto de sujeción comporta.

Por lo demás, el propio contexto en que se enmarca la referida Disposición transitoria confirma la conclusión alcanzada. En este sentido tal precepto, de evidente carácter excepcional, tiene por finalidad evitar posibles elusiones del impuesto especial respecto de medios de transporte por los que finalmente tampoco se ha soportado la incidencia económica del tipo incrementado del IVA, y ello a través de la combinación de la deducibilidad de las cuotas de dicho impuesto y la estructura del nuevo impuesto especial.

Desde esta óptica, el elemento esencial que origina el supuesto de sujeción es el derecho del transmitente a la deducción de las cuotas soportadas, al tipo incrementado del IVA, con ocasión de la adquisición del medio de transporte que ahora se transmite.

En consecuencia, esta Dirección General entiende que, cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 1 de la Disposición Transitoria Séptima de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, la primera transmisión de un medio de transporte esté sujeta al Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, será sujeto pasivo del impuesto

el transmitente de dichos medios.

Por lo que se refiere a la base imponible, ésta estará constituida, por tratarse de un medio de transporte usado, por su valor de mercado en la fecha de la transmisión. Para determinar el valor de mercado podrán utilizarse las tablas de valoración de medios de transporte usados a que se refiere el artículo 69 de la Ley, en cuyo caso no será de aplicación la tasación pericial contradictoria. El sujeto pasivo del impuesto es el transmitente de dichos medios. La base imponible estará constituida por tratarse de un medio de transporte usado por su valor de mercado en la fecha de transmisión.

2. Los vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, cuyos modelos de serie hubiesen sido homologados por la Administración tributaria con anterioridad al 1º de enero de 1993, conservarán dicha homologación a efectos de lo previsto en el apartado 1. a). 3º) del artículo 65 de la presente Ley.

3. Los vehículos tipo "jeep" o todo terreno homologados como tales⁽¹⁴⁹⁾, que reúnan las condiciones que determinaban, conforme a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido vigente al 31 de diciembre de 1992, su exclusión del ámbito del tipo incrementado de dicho impuesto,⁽¹⁵⁰⁾ tributarán por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a los tipos impositivos siguientes:⁽¹⁵¹⁾

A) Con motor de gasolina de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos o motor diesel de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos:

	Península islas Baleares	Canarias
	Porcentaje	Porcentaje
A partir del 1 de enero de 1993	2	2
A partir del 1 de enero de 1994	4	4
A partir del 1 de enero de 1995	6	6
A partir del 1 de enero de 1996	5	4
A partir del 1 de enero de 1997	7	6

⁽¹⁴⁹⁾ Véanse Orden Ministerial de 27 de febrero de 1987, reguladora del procedimiento y requisitos para obtener la homologación de los vehículos tipo "jeep" y Disposición derogatoria 2.a) del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁽¹⁵⁰⁾ El artículo 82 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994 estableció lo siguiente:

"El precio máximo de venta al público de los vehículos tipo "Jeep" que tributen en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición transitoria séptima de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, queda fijado en 3.893.400 pesetas."

⁽¹⁵¹⁾ Nueva redacción introducida por el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. La cilindrada límite de 2000 c.c. para motores diesel ha sido establecida por el Real Decreto-ley 1/1996, de 19 de enero (BOE de 24 de enero).

Véase también Ley 42/1994 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (BOE de 31 de diciembre)1

B) Con motor de gasolina de cilindrada no inferior a 1.600 centímetros cúbicos o motor diesel de cilindrada no inferior a 2.000 centímetros cúbicos:

	Península islas Baleares	Canarias
	Porcentaje	Porcentaje
A partir del 1 de enero de 1993	2	2
A partir del 1 de enero de 1994	4	4
A partir del 1 de enero de 1995	6	6
A partir del 1 de enero de 1996	9	8
A partir del 1 de enero de 1997	12	11

Respecto de los vehículos tipo "jeep" o todo terreno que hayan tributado por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a los tipos establecidos para Canarias en los párrafos A) y B) de este apartado, será de aplicación lo previsto en el apartado 4 del artículo 70.

4.⁽¹⁵²⁾ Cuando los vehículos tipo "jeep" o todo terreno cuya primera matriculación definitiva haya tenido lugar en Ceuta y Melilla, sean objeto, dentro del período transitorio a que se refiere el apartado anterior, de importación definitiva en la península e islas Baleares o en Canarias dentro del primer año siguiente a partir de dicha primera matriculación, el impuesto se liquidará a los tipos aplicables en cada territorio en el momento de la importación. Cuando dicha importación definitiva tenga lugar dentro del segundo, tercer o cuarto año siguientes al de la primera matriculación definitiva, el impuesto se liquidará al tipo que guarde, respecto del aplicable en el respectivo territorio, la misma proporción que respecto a los tipos contenidos en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 70, cumplen los tipos establecidos en el apartado 3 del artículo 70 de esta Ley, para dichos años.

Disposición derogatoria primera

1. Sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones transitorias de esta Ley, a su entrada en vigor quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo dispuesto en ella y, en particular, la Ley 45/1.985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2. En tanto que por el Gobierno no se aprueben las disposiciones reglamentarias de desarrollo de la presente Ley, continuarán vigentes las normas reglamentarias sobre los impuestos especiales vigentes el 31 de diciembre de 1.992, en lo que no se oponga a la misma o a los reglamentos y directivas comunitarios vigentes en materia de impuestos especiales.

⁽¹⁵²⁾ Nueva redacción introducida por el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera (BOE de 30 de diciembre).

Disposición derogatoria segunda

Queda derogado el apartado 2 del artículo cuarto de la Ley 38/1985, de 22 de noviembre, reguladora del Monopolio de Tabacos.

⁽¹⁵³⁾No obstante lo anterior, la participación del sector público en "Tabacalera, S.A." tendrá en cuenta la consideración de interés económico sectorial de las actividades desarrolladas por dicha empresa.

Disposición final primera. Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1.993.

Disposición final segunda. Habilitación a la Ley de Presupuestos.

La estructura de las tarifas, los tipos impositivos, los supuestos de no sujeción, las exenciones y la cuantía de las sanciones establecidos en esta Ley podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos de cada año, que podrán igualmente proceder a la adaptación de los valores monetarios que figuran en la misma, en función de las variaciones del tipo de cambio del Ecu a la actualización de las referencias a los códigos NC y, en general, al mantenimiento del texto de esta Ley ajustado a la normativa comunitaria.

Por tanto,

Mando a todos los españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta Ley.

Madrid, 28 de diciembre de 1992

JUAN CARLOS R.

El Presidente del Gobierno,

FELIPE GONZALEZ MARQUEZ

⁽¹⁵³⁾Suprimido por Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos.

ACEITES LIGEROS

Concepto: [art. 49.1.c\)](#)

ACEITES LUBRICANTES

Ambito objetivo: [art. 46](#)

ACEITES MEDIOS

Concepto: [art. 49.1.e\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1](#)

ADITIVOS PARA CARBURANTES

Ambito objetivo: [art. 46.2](#)

AERONAVES

Exenciones y devoluciones (IEDMT): [art. 66, h\), i\), j\), k\)](#)

Hecho imponible: [art. 65.1.c\)](#)

AGRICULTURA

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

ALBARAN DE CIRCULACION

Concepto: Rgto. [art. 1.1](#)

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

ALCOHOL

Ambito objetivo: [art. 36](#)

Concepto: [art. 20.1](#)

Destilación artesanal: [art. 40](#)

Devoluciones: [art. 22](#)

Disposiciones particulares en relación con Canarias: [art. 23](#)

Exenciones: [art. 21, 42](#)

Gestión: [art. 44](#)

Infracciones y sanciones: [art. 35, 45](#)

ALCOHOL PARCIALMENTE DESNATURALIZADO

Concepto: [art. 20.3](#)

Exenciones: [art. 42.2](#)

ALCOHOL TOTALMENTE DESNATURALIZADO

Concepto: [art. 20.2](#)

Exenciones: [art. 42.1](#)

ALMACEN FISCAL

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

Rgto: [art. 13](#)

ALQUILER DE VEHICULOS

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.c\)](#)

AMBITO TERRITORIAL INTERNO

[art. 3](#)

AMBITO TERRITORIAL COMUNITARIO

[art. 4.1](#)

AMBULANCIAS

Hecho imponible: [art. 65.1.a\)](#) 8.º

AROMATIZANTES

Ambito objetivo: [art. 36](#)

Devoluciones: [art. 22.a\)](#)

AUTOCONSUMO

Concepto: [art. 4.2](#)

Devengo: [art. 7.1](#) y Rgto. art. 2

No sujeción: [art. 47.1](#)

Sujeto pasivo: [art. 8.1.a\)](#)

AUTORIZACION DE RECEPCION

[Ley art. 18.](#)

Rgto. art. 33

AUTOTAXIS O AUTOTURISMOS

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.a\)](#)

AVIACION PRIVADA DE RECREO

Concepto: [art. 4.3](#)

Carburante utilizado en: [art. 51.2.a\)](#)

AVITUALLAMIENTO

de buques: [art. 9.1.e](#)

de aeronaves: [art. 9.1.f](#)

productos de (concepto): [art. 4.16](#) y Rgto. art. 1.29

AVIONETAS

Hecho imponible: [art. 65.1.c\)](#)

BEBIDA ANALCOHOLICA

Concepto: [art. 20.4](#)

BEBIDAS DERIVADAS

Ambito objetivo: [art. 36](#)

Base imponible: [art. 38](#)

Devengo: [art. 36](#)

Disposiciones particulares en relación con Canarias: [art. 23](#)

Exenciones. Parte general: [art. 21.2](#)

Exenciones: [art. 42](#)

Fabricación, transformación y tenencia: [art. 15](#)

Gestión y otros conceptos: [art. 44](#)

Infracciones y sanciones: [art. 45](#)

Régimen de destilación artesanal: [art. 40](#)

Régimen de cosechero: [art. 41](#)

Tipo impositivo: [art. 39](#)

BEBIDAS FERMENTADAS

Ambito objetivo: [art. 27](#)

Base imponible: [art. 29](#)

Devengo: [art. 28](#)

Exenciones. Parte general: [art. 21.2](#)

Fabricación, transformación y tenencia: [art. 15](#)

Tipo impositivo: [art. 30](#)

BIOCARBURANTES

Exención: [art. 51.3](#) y Rgto. art. 105

BUQUES DE DEPORTES NÁUTICOS

Hecho imponible: [art. 65.1.b\)](#)

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.f\)](#)

BUQUES DE RECREO

Hecho imponible: [art. 65.1.b\)](#)

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.f\)](#)

BUTANO (Véase gas licuado de petróleo: [GLP](#))

CAMBIO DE RESIDENCIA

Hecho imponible: [art. 65.1.d\)](#)

Exención: [art. 66.1.l\)](#)

CAMIONES

No sujeción: [art. 65.1.a\)](#) 1°

CARBURANTE, USO COMO

Ambito objetivo: [art. 46](#)

Concepto y definición: [art. 49.2.a\)](#)

Exenciones: [art. 51.1](#)

Gestión: [art. 53.5.b\)](#)

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.1](#)

Supuestos de no sujeción: [art. 47](#)

Tipos impositivos: [art. 50](#)

CENTRAL ELECTRICA

Exenciones: [art. 51.2.c\)](#)

CENTRO GESTOR

Concepto: Rgto. [art. 1.7](#)

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

CENTROS DE ATENCION MEDICA

Exenciones: [art. 42.5](#)

CENTROS DOCENTES

Exenciones: [art. 42.7](#)

CERVEZA

Ambito objetivo: [art. 24](#)

Base imponible: [art. 25](#)

Tipo impositivo: [art. 26](#)

CIGARRILLOS

Ambito objetivo: [art. 56.2](#)

Concepto y definición: [art. 59.3](#)

Exenciones: [art. 61](#)

Tipo impositivo: [art. 60](#)

CIGARROS Y CIGARRITOS

Ambito objetivo: [art. 56.1](#)

Concepto: [art. 59.2](#)

Exenciones: [art. 61](#)

Tipo impositivo: [art. 60](#)

CIRCULACION INTRACOMUNITARIA

Disposiciones particulares en relación con Canarias: [art. 23](#)

Irregularidades: [art. 17](#)

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

Sujeto pasivo y responsable: [art. 8.5](#)

Sujeción: [art. 16](#)

CIRCULACION POR CARRETERA

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

Rgto. art. 34

CIRCULACION POR FERROCARRIL

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

Rgto. art. 35

CIRCULACION POR TUBERIAS FIJAS

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

Rgto. art. 37

CIRCULACION POR VIA MARITIMA Y AEREA

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

Rgto. art. 36

CODIGO DE ACTIVIDAD (CAE)

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

Rgto. art. 41

CODIGOS NC

Concepto: Rgto. art. 1.8

Normas generales de gestión: [art. 18.2](#)

COMBUSTIBLE, USO COMO

Ambito objetivo: [art. 46](#)

Concepto y definición: [art. 49.2.b\)](#)

Exenciones: [art. 51.1](#)

Gestión: [art. 53.5.b\)](#)

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.1](#)

Supuestos de no sujeción: [art. 47](#)

Tipos impositivos: [art. 50](#)

COMUNIDADES AUTONOMAS

aeronaves matriculadas por

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.h\)](#)

vehículos utilizados por

Hecho imponible: [art. 65.1.a\) 7.º](#)

CONSTRUCCION DE INVERNADEROS

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

CONTROL CONTABLE

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

Rgto. art. 50

CONTROL DE ACTIVIDADES Y LOCALES

Normas generales de gestión: [art.18](#)

Rgto. art. 46

COOPERATIVA AGRICOLA

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)

CORPORACIONES LOCALES

aeronaves matriculadas por

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.h\)](#)

vehículos utilizados por

Hecho imponible: [art. 65.1.a\) 7.º](#)

COSECHERO

Régimen de: [art. 41](#)

CULTIVO Y LABRANZA DE LA TIERRA (Véase [Agricultura](#))

DEPOSITARIO AUTORIZADO

Concepto: [art. 4.5](#)

Devengo: [art. 7](#)

Disposiciones particulares en relación con Ceuta y Melilla: [art. 73](#)

Sujeto pasivo: [art. 8.a\)](#)

DEPOSITO DE RECEPCION

Circulación intracomunitaria: [art. 16.2.b\)](#)

Concepto: [art. 4.6](#)

DEPOSITO FISCAL

Circulación intracomunitaria: [art. 16.2.a\)](#)

Concepto: [art. 4.7 y art. 64 bis A\) 1](#)

Devengo: [art. 7.1](#)

DESTILADOR ARTESANAL: (*Véase [régimen de destilación artesanal](#)*)

DEVENGO

[art. 7](#)

DEVOLUCIONES

[art. 10](#)

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas: [art. 22](#)

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas: [art. 43](#)

Impuesto sobre Hidrocarburos: [art. 52](#)

Impuesto sobre las Labores del Tabaco: [art. 62](#)

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: [art. 66](#)

Disposiciones particulares en relación con Canarias: [art. 23.10](#)

Régimen de destilación artesanal: [art. 40.3](#)

DOCUMENTO DE ACOMPAÑAMIENTO

Concepto: Rgt. [art. 1.12](#)

Irregularidades en la circulación intracomunitaria: [art. 17](#)

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

DOCUMENTO SIMPLIFICADO DE ACOMPAÑAMIENTO

Concepto: Rgto. [art. 1.13](#)

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

DOCUMENTOS ADUANEROS

Circulación: Rgto. [art. 25](#)

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

DOCUMENTOS DE CIRCULACION

Circulación: Rgto. [art. 21](#)

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#)

DRAGADO

Operaciones de. Exención: [art. 51.2 f\)](#)

ESTIBA Y DESESTIBA DE BUQUES

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.d\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

ELECTRICIDAD

Ambito objetivo: [art. 64](#)

Base imponible: [art. 64 ter](#)

Disposiciones comunes: [art. 64 bis](#)

Exenciones: [art. 64 quinto](#)

Impuesto sobre Hidrocarburos

Exención: [art. 51.2.e\)](#)

Intercambios intracomunitarios: [art. 64 sexto](#)

Tipo impositivo: [art. 64 quater](#)

EMBARCACIONES

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.f\) y g\)](#)

Hecho imponible: [art. 65.1.b\)](#)

ENERGIA ELECTRICA (Véase *Electricidad*)**ENSEÑANZA DE CONDUCTORES**

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.b\)](#)

ENVIOS GARANTIZADOS

Concepto: Rgto. art. 1.14

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

ESPECIALIDAD FARMACEUTICA

Exenciones: [art. 42.4](#)

Gestión: [44.3](#)

EXPEDIDORES

Sujeto pasivo: [art. 8.6](#)

EXPORTACION

Ultimación del régimen suspensivo: [art. 11](#)

EXPORTACION DE VEHICULOS

Exenciones y devoluciones: [art. 66.3](#)

FABRICA

Concepto: [art. 4.9 y art. 64 bis 2](#)

FABRICACION

Concepto y definición: [art. 4.10](#)
de alcohol. Exención: [art. 21.1.](#), [art. 42](#)
de hidrocarburos. Exención: [art. 51](#)
de electricidad: [art. 64](#)
de labores del tabaco: [art. 61](#)
Devengo: [art. 7.1](#)
Fabricación, transformación y tenencia: [art. 15](#)
Infracciones y sanciones: [art. 19.2.a\)](#)
Normas generales de gestión: [art. 18.7](#)
Repercusión: [art. 14.2](#)

FABRICACION DE CEMENTO

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.c\)](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#), [epig. 1.4](#)

FERROCARRIL

combustible utilizado en: [art. 51.2.d\)](#)

FUELOLEO

Concepto y definición: [art. 49.1.d\)](#)
Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.3](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#), [epig. 1.5](#)

FUERZAS ARMADAS

Exención: [art. 9.1.c\)](#)
Vehículos utilizados por: [art. 65.1.a\)](#) 7.º

FUERZAS DE SEGURIDAD DEL ESTADO

Vehículos utilizados por: [art. 65.1.a\)](#) 7.º

FURGON

Hecho imponible: [art. 65.1.a\)](#)1.º y [65.1.a\)](#) 9.º

FURGONETA

Hecho imponible: [art. 65.1.a\)](#)1.º y [65.1.a\)](#) 9.º

GARANTIAS

Normas generales de gestión: [art. 18.7.a\)](#); Rgto. art. 43

GASOLEO

Adición de marcadores: [art. 50.3 Ley](#), Rgto. art. 114

Concepto y definición: [art. 49.1.h](#)
Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#), [epig. 1.3-1.4](#)

GASOLINA CON PLOMO

Concepto y definición: [art. 49.1.a](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#), [epig. 1.1](#)

GASOLINA SIN PLOMO

Concepto y definición: [art. 49.1.a](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#), [epig. 1.2](#)

GAS LICUADO DE PETROLEO (GLP)

Adición de marcadores: [art. 50.3](#)
Concepto y definición: [art. 49.1.h](#)
Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.4](#) y [54.5](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#) [epigs. 1.6](#), [1.7](#) y [1.8](#)

HIDROCARBUROS

Ambito objetivo: [art. 46](#)
Base imponible: [art. 48](#)
Conceptos y definiciones: [art. 49](#)
Devoluciones: [art. 52](#)
Exenciones: [art. 51](#)
Fabricación, transformación y tenencia: [art. 15](#)
Gestión: [art. 53](#)
Infracciones y sanciones: [art. 55](#)
Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54](#)
Supuesto de no sujeción: [art. 47](#)
Tipo impositivo: [art. 50](#)

IMPORTACION

Concepto: [art. 4.11](#)
de alcohol: [art. 21](#) y [art. 42](#)
de electricidad: [art. 64](#)
de hidrocarburos: [art. 51](#)
de labores del tabaco: [art. 61](#)
de vehículos: [art. 65.1.d](#)) 1.º
Devengo: [art. 7.2](#) y [7.3](#)
Infracciones y sanciones: [art. 19.2.a\)](#)
Normas generales de gestión: [art. 18.5](#)
Sujeto pasivo: [art. 8.4](#)

INVESTIGACION CIENTIFICA

Exención: [art. 42.8](#)

JEEP

Hecho imponible: [art. 65.1.a\) 9.º](#)

Tipo impositivo. [Disposición transitoria 7.ª, 3 y 4](#)

LABORES DEL TABACO

Ambito objetivo: [art. 56](#)

Base imponible: [art. 58](#)

Devoluciones: [art. 62](#)

Exenciones: [art. 61](#)

Gestión: [art. 63](#)

Supuestos de no sujeción: [art. 57](#)

Tipo impositivo: [art. 60](#)

LIMPIEZA DE MONTES

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

MAQUINARIA AGRICOLA

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#); Rgto. art. 118

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

MAQUINARIA MINERA

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2. c\)](#); Rgto. art. 118

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

MARCAS FISCALES

Infracciones y sanciones: [art. 19.7](#)

Normas generales de gestión: [art. 18.7.c\)](#) y Rgt. art. 26

MEDICAMENTOS

Exenciones: [art. 42.4](#)

METANO

Adición de marcadores: [art. 50.3](#)

Ambito objetivo: [art. 46.1.e\)](#)

Concepto: [art. 49.1.i\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1\)](#)

MOTOR FIJO

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.b\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

NAVEGACION AÉREA

Carburante utilizado en: [art. 51.2.a\)](#)

IEDMT. Exenciones: [art. 66.1.j\)](#), [k\)](#)

NAVEGACION AÉREA INTERNACIONAL

Concepto: [art. 4.12](#)

Exención: [art. 9.1.f\)](#)

NAVEGACION MARITIMA DISTINTA DE LA PRIVADA DE RECREO

Carburante utilizado en: [art. 51.2.b\)](#)

IEDMT. embarcaciones de recreo o deportes náuticos destinados al alquiler:
[art. 66.1.f\)](#)

embarcaciones a remo o pala y vehículos de configuración olímpica: [art. 66.1.g\)](#)

NAVEGACION MARITIMA INTERNACIONAL

Concepto: [art. 4.12](#)

Exenciones: [art. 9.1.e\)](#)

NAVEGACION PRIVADA DE RECREO

Carburante utilizado en: [art. 51.2.b\)](#)

Concepto: [art. 4.13](#)

Exenciones: [art. 9.1.e\)](#)

NIVELACION Y EXPLANACION DE TERRENOS

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1, epig. 1.4](#)

OFICINA GESTORA

Concepto: Rgto. [art. 1.22](#)

Jefe de la: Rgto. [art. 1.22](#)

OPERADOR NO REGISTRADO

Circulación intracomunitaria: [art. 16.2.c\)](#)

Concepto: [art. 4.14](#)

Devengo: [art. 7.6](#)

Sujeto pasivo: [art. 8.1.d\)](#)

OPERADOR REGISTRADO

Circulación intracomunitaria: [art. 16.2.b\)](#)

Concepto: [art. 4.15](#)

Devengo: [art. 7.5](#)

Sujeto pasivo: [art. 8.1.c\)](#)

PERDIDAS

Concepto: Rgt. art. 1.25

Devengo: [art. 7.7](#)

en fábricas y depósitos fiscales: [art. 15.6](#)

Normas generales de gestión: [art. 18.7.d\)](#)

Porcentajes reglamentarios (Véase «[Porcentajes reglamentarios de pérdidas](#)»)

Supuesto de no sujeción: [art. 6](#)

PERFECCIONAMIENTO FISCAL

Concepto: Rgto. art. 1.26

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

PESCA (Véase [navegación marítima](#))**PICADURA PARA LIAR**

Ambito objetivo: [art. 56.3](#)

Concepto: [art. 59.5](#)

Tipo impositivo: [art. 60](#)

PORCENTAJES REGLAMENTARIOS DE PERDIDAS

Ley: [art. 18.7.d\)](#)

Impuesto sobre la Cerveza: Rgto. art. 61

Impuesto sobre el Vino: Rgto. art. 67

Impuesto sobre Productos Intermedios: Rgto. art. 72

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: Rgto. art. 90

Impuesto sobre Hidrocarburos: Rgto. art. 116

Impuesto sobre Labores del Tabaco: Rgto. art. 127

PRODUCCION DE ENERGIA ELECTRICA

Concepto: [art. 64. bis A.3\)](#)

Impuesto sobre Hidrocarburos. Exención: [art. 51.2.c\)](#)

PRODUCTOS COMPENSADORES

Concepto: Rgto. art. 1.28

(Véase [Perfeccionamiento fiscal](#))

PRODUCTOS INTERMEDIOS

Ambito objetivo: [art. 31](#)

Base imponible: [art. 33](#)

Disposiciones particulares en relación con Canarias: [art. 23](#)

Exenciones. Parte general: [art. 21.2](#)

Fabricación, transformación y tenencia: [art. 15](#)

Infracciones y sanciones: [art. 35](#)

Supuestos de no sujeción: [art. 32](#)

Tipo impositivo: [art. 34](#)

PRODUCTOS MENOS CONTAMINANTES (Véase [Proyectos piloto](#))**PROPANO (Véase [Gas Licuado de Petróleo GLP](#))****PROVISIONES DE A BORDO**

Concepto: [art. 4.18](#)

Exenciones: [art. 9.1.e\)](#) 2.^a

PROYECTOS PILOTO

Devoluciones: [art. 52.c\)](#)

Exención: [art. 51.3](#)

QUEROSENO

Adición de marcadores: [art. 50.3 Ley](#) y Rgto. art. 114 y D.T. 3.^a del RD. 1165/95

Concepto: [art. 49.1.d\)](#)

Prohibiciones de uso: [art. 54.5](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1](#)

RECEPTOR AUTORIZADO

Circulación intracomunitaria: [art. 16.2.d\)](#)

Concepto: [art. 4.19](#)

Devengo: [art. 7.9](#)

Sujeto pasivo: [art. 8.1.e\)](#)

REGIMENES ADUANEROS SUSPENSIVOS

Concepto: [art. 4.21](#)

REGIMEN DE DESTILACION ARTESANAL

[art. 40](#)

REGIMEN SUSPENSIVO

Circulación intracomunitaria: [art. 16](#)

Concepto: [art. 4.20](#)
Devengo: [art. 7](#), Rgto. art. 2
Fabricación: [art. 15](#)
Infracciones y sanciones: [art. 19](#)
Normas generales de gestión: [art. 18](#)
Repercusión: [art. 1 y 2](#)
Sujeto pasivo: [art. 8](#)
Supuesto de no sujeción: [art. 6.2](#)
Ultimación: [art. 11](#)

REGISTRO TERRITORIAL

Gestión: Rgto. art. 40
Normas generales de gestión: [art. 18](#)

REPERCUSION

Impuesto sobre la Electricidad: [art. 64.bis.A\) 6](#)
Obligación de repercutir: [art. 14](#)

REPRESENTANTE FISCAL

Concepto: [art. 4.22](#)
Sujeto pasivo: [art. 8.2](#)

SANCION

Infracciones y sanciones: [arts. 19, 45, 55](#)
Régimen de destilación artesanal: [art. 40](#)

SERVICIO DE LIMPIEZA DE ALCANTARILLADO

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#)

SILVICULTURA

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)
Tipo impositivo: [art. 50.1](#)

SUJETO PASIVO

[art. 8](#)
Repercusión: [art. 14](#)

TAXIS

Exenciones y devoluciones: [art. 66.1.a\)](#)

TIPO IMPOSITIVO

[art. 13](#)

Alcohol y bebidas derivadas: [art. 39](#)

Cerveza: [art. 26](#)

Electricidad: [art. 64 quater](#)

Hidrocarburos: [art. 50](#)

Labores del tabaco: [art. 60](#)

Medios de transporte: [art. 70](#)

Productos intermedios: [art. 34](#)

Vino y bebidas fermentadas: [art. 30](#)

TOLERANCIAS OFICIALES

Normas generales de gestión: [art. 18.7.d\)](#)

Rgto: [art. 1.25](#)

TOLUENO

Ambito objetivo: [art. 46.1](#)

TRACTOR AGRICOLA

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1](#)

TRANSFORMACION

Concepto: [art. 4.23](#)

TRANSPORTE DE PRODUCTOS AGRICOLAS O SILVICOLAS

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.2.a\)](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1](#), [epig. 1.4](#)

VEHICULOS AUTOMOVILES DE SERVICIO PUBLICO

Prohibiciones y limitaciones de uso: [art. 54.4](#)

Tipo impositivo: [art. 50.1](#), [epig. 1.7](#)

VENTAS A DISTANCIA

Circulación intracomunitaria: [art. 16.2.e\)](#)

Concepto: [art. 4.24](#)

Devengo: [art. 7.8](#)

Devoluciones: [art. 10.1.e\)](#)

VENTAS EN RUTA

Rgto. [art. 27](#)

Normas generales de gestión: [art. 18](#)

VINAGRE

Exenciones: [art. 21.1](#)

VINO

Ambito objetivo: [art. 27](#)

Base: [art. 29](#)

Devengo: [art. 28](#)

Tipo: [art. 30](#)