

EL NUEVO IMPUESTO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

ALBERTO CAMPO HERNANDO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Antecedentes. El sector tabaquero en Canarias.
 - A) Evolución histórica de la industria tabaquera en Canarias
 - B) La industria del tabaco de Canarias en la actualidad
 - C) El consumo de tabaco en el Archipiélago
- II. La Fiscalidad del tabaco en Canarias.
- III. Características generales de los impuestos sobre consumos específicos.
- IV. Poder tributario de la Comunidad Autónoma de Canarias para el establecimiento de un impuesto sobre consumos específicos en relación con las labores del tabaco.
- V. La Ley 1/2011, de 21 De Enero. Estructura. El Objeto Imponible y el Hecho Imponible.
- VI. El devengo y el régimen suspensivo.
 - A) Devengo en operaciones "regulares"
 - B) Devengo en operaciones irregulares
 - C) El régimen suspensivo
 - D) Ultimación del régimen suspensivo
 - E) Un caso particular: aplicación del régimen suspensivo a las operaciones de importación
 - F) Efecto del régimen suspensivo sobre el devengo de otros tributos

- VII. Sujetos pasivos y responsables.
 - A) Sujetos pasivos a título de contribuyentes
 - B) Sujetos pasivos a título de sustituto del contribuyente
 - C) Responsables
 - D) Otros obligados
- VIII. La repercusión.
- IX. Elementos de cuantificación. Base imponible y tipos impositivos.
 - A) Base imponible
 - B) Tipos y epígrafes
 - C) El tabaco negro
 - D) Efecto sobre la base imponible del IGIC y del AIEM
- X. Devoluciones.
- XI. Circulación y otras normas de gestión.
- XII. Régimen de autoliquidación.
- XIII. Infracciones y sanciones.
- XIV. Revisión.
- XV. Conclusión.

Resumen del contenido:

La Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias ha supuesto, entre otras medidas tributarias, la introducción en el sistema tributario canario de un nuevo impuesto, propio de la Comunidad Autónoma de Canarias, de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo específico de las labores del tabaco. En este artículo vamos a analizar el nuevo tributo, desde una perspectiva eminentemente jurídico-tributaria, aunque también se van a contemplar aspectos hacendísticos y económicos. Asimismo, partiremos no sólo desde la perspectiva de la Ley, sino también del examen de las disposiciones de desarrollo que se hayan dictado, o hubieran de dictarse.

I. ANTECEDENTES. EL SECTOR TABAQUERO EN CANARIAS

Dentro del escaso peso que tiene el sector industrial en Canarias, en relación al sector servicios, o al primario, la industria tabaquera es una de las que más se han distinguido históricamente en el archipiélago, siendo en multitud de ocasiones santo y seña, una imagen, junto con el turismo, de Canarias en el resto de España y el mundo.

En el Dictamen número 4/2010, de 25 de octubre de 2010, relativo al Anteproyecto de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias (LILT), el Consejo Económico y Social (CES) efectúa un análisis sobre la situación histórica y actual de la industria tabaquera en Canarias. Así pues, en mayor o menor medida, vamos a reproducir el análisis efectuado por el CES, al que añadiremos algún comentario.¹

A) EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA INDUSTRIA TABAQUERA EN CANARIAS

Canarias se vincula profundamente a la cultura del tabaco desde el inicio mismo de la colonización de América. La importancia de las labores tabaqueras para Canarias, por razones históricas, económicas y sociales, ha traído aparejado un particular régimen legal que ha tenido como objetivo central favorecer la localización de la producción de tabacos en el archipiélago, de tal forma que el valor añadido que genere su ciclo productivo y comercial se constituya como un elemento más de desarrollo de la actividad industrial y, con ello, del propio desarrollo económico de las islas.

Durante la segunda mitad del siglo XX este subsector industrial se nos presenta como el más relevante de Canarias, por sus volúmenes de exportación, empleo y generación de valor añadido.

1 Fuente: Consejo Económico y Social.

En la década de los años 70 el tabaco representó un tercio de la producción industrial total del archipiélago, con una vocación exportadora muy significativa hacia el mercado del entonces monopolio tabaquero de España. Asimismo, durante la década citada, los cigarros hechos a mano en Canarias alcanzaron renombre mundial.

La evolución de la industria de cigarrillos en las Islas Canarias en los últimos cincuenta años está muy estrechamente ligada a la evolución de este particular marco regulatorio y fiscal, en línea con la importancia de sus efectos en la propia supervivencia de esta actividad industrial. Durante estos últimos cincuenta años, esta evolución puede ser explicada considerando cuatro etapas: la de la consolidación de las marcas producidas en Canarias en el mercado peninsular; la que viene dada por la integración parcial de Canarias en la Comunidad Europea; una tercera que se correspondería con el cambio de este modelo y lo que implica la integración total; y, finalmente, una última etapa caracterizada por la relevancia que adquiere, en relación al mantenimiento de esta industria, la protección del mercado local.

En relación a estos procesos, han sido esenciales para el mantenimiento de la industria tabaquera en Canarias, la particular sensibilidad de la Unión Europea con las especialidades normativas para las labores tabaqueras canarias, autorizando dos medidas estructurales de enorme calado para el sector: de un

lado, y en el momento de la integración de España en 1986, permitiendo que en Canarias no se aplicara para el tabaco el sistema comunitario de impuestos especiales (artículo 26 y Anexo I del Acta de Adhesión de España a la CEE); y por otro lado, a partir de 2002, autorizando un gravamen extraordinario del 25% en el AIEM sobre las labores tabaqueras.

B) LA INDUSTRIA DEL TABACO DE CANARIAS EN LA ACTUALIDAD

Las tendencias de la industria del tabaco que han marcado su evolución en la segunda mitad del siglo XX continúan desarrollándose en la primera década del nuevo siglo y, en consecuencia, existe preocupación evidente entre empresarios y trabajadores por el futuro. La regulación del mercado y los procesos de concentración industrial continúan afectando radicalmente a la localización de empresas y la producción en las Islas.

Como consecuencia de la situación descrita, en la actualidad, la industria del tabaco en Canarias ha quedado reducida considerablemente respecto a décadas anteriores. Según el Directorio Central de Empresas del INE, en 2009 en Canarias había 38 empresas agrupadas en el epígrafe "industria del tabaco" (epígrafe 160), lo que representa el 0,6% de las empresas industriales del Archipiélago. Y en cuanto al tamaño de las empresas que forman directamente la industria del tabaco en Canarias, cabe destacar la existencia de empresas de gran tamaño, en comparación con la media del Archipiélago.

Sin embargo, a juicio del CES, la importancia de la presencia de la industria del tabaco en las Islas no queda suficientemente reflejada en las cifras anteriormente expuestas. Las interconexiones del subsector de la industria del tabaco con otras ramas de actividad, tanto de la industria como del sector servicios son considerables. Así, la existencia de esta actividad en Canarias lleva consigo importantes efectos arrastre en otras ramas de la actividad económica, afectando especialmente a las litografías, la producción de embalaje y cartonaje, los suministros de fuel y energía, transportes, trámites aduaneros... etc.

(...)

C) EL CONSUMO DE TABACO EN EL ARCHIPIÉLAGO

La producción de cigarrillos realizada en Canarias asciende en 2008 a 386 millones de cajetillas, siendo el 76% destinado al mercado local, el 21% al mercado peninsular y el 3% restante al mercado exterior.

Respecto a esta evolución de la producción en Canarias según destinos, se desprenden las siguientes conclusiones:

- La industria tabaquera canaria ha pasado de ser un subsector netamente exportador a depender fundamentalmente del mercado local, (...)

La introducción del AIEM en el año 2002 ha sido el instrumento que ha hecho posible que se incremente la producción

destinada al mercado canario, desde los 224 millones de cajetillas del año 2001 a los 292 millones del año 2008, último año del que ACIT tiene cifras.

- Las fábricas establecidas en Canarias cubren en un porcentaje superior al 90% el mercado local.

No obstante la información anterior aportada por ACIT y recogida por el CES, podemos completarla con datos fidedignos obtenidos de la Ventanilla Única Aduanera de presentación telemática de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias, VEXCAN, y señalar que, a pesar del AIEM, la importación de cigarrillos en las islas (entendiendo por importación la entrada en el territorio de las Islas Canarias de estas labores, cualquiera que sea su procedencia, ya sea de Península, Islas Baleares, resto del territorio de la Unión Europea o terceros países) ha ascendido en el mismo año a una cifra cercana a los 1.050 millones de unidades. Este tabaco sólo puede tener un destino, y es el consumo en el archipiélago. Esta cantidad tan importante de cigarrillos importados se debe a la ingente cantidad de población flotante derivada del turismo, y en su mayoría, va dirigido a la misma.

II. LA FISCALIDAD DEL TABACO EN CANARIAS

Actualmente, dentro del sistema tributario canario, nos encontramos los siguientes conceptos impositivos indirectos que recaen sobre el tabaco.

- **IGIC:** Antes de la entrada en vigor de la LILT existían dos tipos incrementados, previstos en la Disposición Adicional Octava. Dos, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF, del 35 y del 20 por 100, aplicables a las labores del tabaco rubio y negro, respectivamente. Con la entrada en vigor de la citada LILT, y en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional tercera de la citada Ley, se aplica un tipo único del 20 por 100 a las labores del tabaco, rubio o negro. Esta posibilidad surge de la capacidad de la Comunidad Autónoma para regular, mediante Ley territorial del Parlamento de Canarias, los tipos del IGIC y del recargo minorista, en virtud de la atribución conferida por la Disposición Adicional Octava. Uno de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Además, el IGIC establece una tributación diferenciada para los cigarros puros, aplicando un tipo del 13 por 100, cuando el precio unitario de la labor es superior a 1,80 euros, y del 5 por 100, cuando el precio es igual o inferior.

No olvidemos que en las importaciones de bienes destinados a la venta posterior por quienes tienen la consideración de comerciantes minoristas están sujetas a un recargo, el recargo minorista, cuyo tipo aplicable es el 10 por 100 del tipo del IGIC que corresponda al bien en cuestión; en consecuencia, tras la entrada en vigor de la Ley sobre Labores del Tabaco, aplicará un recargo del 2, 1,3. ó 0,5 por 100, respectivamente.

- **AIEM:** En su finalidad proteccionista, el AIEM únicamente somete al tabaco en su hecho imponible de importación, y exclusivamente a las labores clasificadas en la partida arancelaria 2402, excluida, entre otras, la picadura de tabaco para fumar, labor sí sometida a gravamen especial en el IGIC y en el nuevo Impuesto sobre las Labores del Tabaco. En virtud de este gravamen, el AIEM somete al tabaco a un tipo del 25 por 100 sobre la base imponible, con un tipo mínimo específico de 6 euros por cada 1.000 cigarrillos.

- **Impuesto sobre las Labores del Tabaco (ILT):** Como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 12 de la LILT, los tipos impositivos son los previstos en la tabla comparativa que se ofrece a continuación.

	ESTADO	COMUNIDAD AUTÓNOMA
IMPUESTO ESPECIAL	<p>Cigarros y cigarrillos 15,8 por 100</p> <p>Cigarrillos a) Tipo proporcional: 57 por 100 b) Tipo específico: 12,7 euros por cada 1.000 cigarrillos</p> <p>Tipo mínimo: 116,9 euros por cada 1.000 cigarrillos</p> <p>Picadura para liar a) Tipo proporcional: 41,5 por 100 b) Tipo específico: 8 euros por kilogramo</p> <p>Tipo mínimo: 75 euros por kilogramo</p> <p>Las demás labores 28,4 por 100</p>	<p>Cigarros y cigarrillos 1 por 100</p> <p>Cigarrillos a) Tipo proporcional: 11 por 100 b) Tipo específico: 6 euros por cada 1.000 cigarrillos</p> <p>Tipo mínimo: 9 euros por cada 1.000 cigarrillos</p> <p>Picadura para liar a) Tipo proporcional: 6,5 por 100 b) Tipo específico: 3 euros por kilogramo</p> <p>Tipo mínimo: 8 euros por kilogramo</p> <p>Las demás labores 2 por 100</p>
IVA/IGIC	18 por 100	20, 13 y 5 por 100
AIEM (Sólo importación)		25 por 100 Mínimo 6 euros por cada 1.000 cigarrillos

De dicha tabla se puede extraer una conclusión importante: a pesar de la introducción del nuevo impuesto, existe un diferencial muy favorable a los consumidores canarios frente a sus equivalentes en Península y Baleares.

Este diferencial se plasma, básicamente en la diferencia existente en el distinto gravamen de los Impuestos Especiales, ya que aunque mantienen la misma estructura de epígrafes, los tipos son netamente superiores en el Estado frente al ILT vigente en la Comunidad Autónoma (hasta **doce** veces más alto). El ILT, por tanto, cumple uno de los requisitos fundamentales de la imposición indirecta en

Canarias, que requiere su desarrollo de manera coherente con el propio desarrollo del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, manteniendo una significativa menor presión fiscal en imposición indirecta en el archipiélago canario.

Conviene destacar que, como consecuencia de la entrada en vigor de la LILT, el tipo del IGIC aplicable a las labores del tabaco se acerca más a la del IVA (20 frente al 18). No obstante, teniendo en cuenta que la cuota del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco de ámbito estatal se incluye en la base imponible del IVA, el gravamen final absoluto es incluso superior en el IVA que en el IGIC.

III. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS

Los Impuestos sobre consumos específicos poseen una doble finalidad: añaden a su finalidad recaudatoria general y común a todo el sistema tributario (en este caso con un alto potencial) la de desincentivar determinados consumos, los cuales se consideran perniciosos para la comunidad, ya que el consumo de los mismos aumenta básicamente el gasto social. En otras ocasiones, en lugar de desincentivar el consumo de productos considerados “nocivos”, su finalidad es la de racionar determinados bienes. En cualquier caso, su tributación recae en el consumo de manera discriminada desde el punto de vista objetivo, tratándose, no obstante dichos objetos, de bienes cuya elasticidad suele ser muy baja.

En esta tesitura se mueven los Impuestos especiales de fabricación, que en la normativa comunitaria se denominan *accisas* (excises, en su denominación anglosajona). Canarias tiene la condición de territorio fiscal diferenciado dentro de la Unión Europea. En este sentido se definen los territorios fiscales diferenciados como aquellos territorios que forman parte del territorio aduanero comunitario y en los que no es de aplicación la Directiva del IVA o la de los Impuestos Especiales, de acuerdo con la versión definitiva dada por el Grupo de trabajo que asiste a la Comisión en este ámbito para la implementación de las disposiciones de aplicación del Código Aduanero Modernizado.

Como características generales de los Impuestos sobre Consumos Específicos, por tanto, debemos señalar las siguientes, tanto en el punto de vista hacendístico, como en el más concreto fiscal:

- Sometimiento a tributación del consumo, pero no desde una perspectiva general, sino concreta y discrecional. Es este, por tanto, el objeto tributario.

- Sometimiento a tributación del consumo en el territorio donde se realice el mismo, sin tener en cuenta al destinatario, con lo que aparece un impuesto absolutamente objetivo, y sin tener en cuenta dónde se lleve a cabo la fabricación o almacenamiento de los bienes. Una de las consecuencias, es la utilización, como técnica tributaria, del régimen suspensivo, de tal manera que no sólo queda marcado el territorio de consumo, sino también el tiempo, o momento, en el que va a ser consumido y, en consecuencia, gravado.

- Establecimiento de gravámenes relativamente altos, que desincentivan determinados consumos; no obstante, la baja elasticidad precio de estos bienes, determina, a su vez, un alto poder recaudatorio de los mismos. Desde el punto de vista económico, suponen un desplazamiento del consumo del mismo tipo de bienes, desde los más caros, a los más baratos.

- Derivado de lo anterior, las bases y tipos suelen establecerse en una combinación “ad valorem” y específico, establecimiento un tipo mínimo que actúa como “suelo” de la tributación, independientemente del precio

o valor de las labores sometidas a gravamen.

IV. PODER TRIBUTARIO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN IMPUESTO SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS EN RELACIÓN CON LAS LABORES DEL TABACO

Conviene destacar que la misma deviene de la propia Constitución Española y del resto de las normas integrantes del Bloque de constitucionalidad (así determinado por jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional).

La propia exposición de motivos de la LILT lo recoge de manera exhaustiva en los siguientes términos:

"El artículo 51 del Estatuto de Autonomía de Canarias dispone que "la Comunidad Autónoma tendrá potestad para establecer y exigir tributos propios de acuerdo con la Constitución y las Leyes". Sobre estos tributos, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, (en adelante, LOFCA), se ha limitado a recordar los límites que en esta materia ha establecido la Constitución, los cuales, de manera esquemática, pueden reducirse a estos cuatro: en primer lugar, el genérico de respetar los principios o criterios de coordinación con la Hacienda estatal (artículos 156 de la Constitución y 2 de la LOFCA); en segundo lugar, las limitaciones derivadas de los principios de territorialidad y de unidad del mercado interior (artículos 157.2 de la Constitución y 9 de

la LOFCA); en tercer lugar, está la prohibición de la doble imposición, conectada con el que la doctrina ha denominado "principio de preferencia de la Hacienda estatal en la definición de hechos imponible". Esta limitación de la doble imposición viene impuesta en el artículo 6.2 de la LOFCA: "Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado"; y en cuarto y último lugar, está la limitación establecida en la disposición adicional cuarta de la LOFCA, que establece que la actividad financiera de la Comunidad Autónoma de Canarias ha de regularse teniendo en cuenta su peculiar Régimen Económico-Fiscal.

Desde el punto de vista del poder tributario de nuestra Comunidad, interesa subrayar que el Impuesto autonómico sobre labores del tabaco se ajusta plenamente a estas exigencias de la Constitución y de la LOFCA. El ámbito de aplicación espacial del impuesto se circunscribe a todo el territorio de las Islas Canarias, gravando únicamente aquellas labores de tabaco que se consumen en las islas, tal como exigen los artículos 157.2 de la Constitución y 9 de la LOFCA.

El impuesto respeta igualmente el principio de la prohibición de la doble imposición del artículo 6.2 de la LOFCA, ya que el "espacio" que grava no está "ocupado" en Canarias por ningún impuesto del Estado de análoga o similar naturaleza. El Tribunal Constitucional ha señalado a este respecto que lo que prohíbe la LOFCA es estrictamente la duplicidad de hechos imponibles (STC 37/1987, de 26 de marzo),

pero no -que es lo que ocurre con este impuesto y el estatal sobre labores de tabaco- la existencia de un impuesto estatal y otro autonómico sobre una misma materia imponible con distintos ámbitos de aplicación”.

Aquí es necesario destacar que el artículo 2 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, deja a Canarias fuera de la aplicación del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. Se mueve, por lo tanto en el mismo sentido que el artículo 26 y Anexo I del Acta de Adhesión de España a la CEE.

Por último, el impuesto autonómico -al configurarse con una estructura monofásica con hechos imponibles en fabricación e importación- es acorde también con nuestro Régimen Económico-Fiscal, según establecen la disposición adicional cuarta de la LOFCA y el artículo 46 del Estatuto de Autonomía.

Por otro lado, la franquicia fiscal, como principio informador del Régimen Económico y Fiscal de Canarias podría plantear algún tipo de problema. La citada exposición de motivos de la LILT lo resuelve en los siguientes términos:

(...) A los efectos que aquí interesa, debe señalarse que la doctrina distingue, por su contenido, entre una franquicia fiscal externa, también denominada “franquicia aduanera” en el artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, y otra interna, denominada en el mismo artículo del Estatuto “franquicia sobre el consumo.

(...) La franquicia o franquicia fiscal en general no tiene ni ha tenido nunca un carácter absoluto en la historia del Régimen Económico-Fiscal de Canarias. Siempre ha presentado una naturaleza relativa (...) ya que, “se establecen como impuestos indirectos propios del Régimen Económico-Fiscal de Canarias destinados a financiar las Haciendas Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (artículos 2 y siguientes de la Ley 20/1991, de 7 de junio) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (artículos 65 y siguientes de la Ley 20/1991, de 7 de junio).

Concluye de la siguiente forma:

“No existe, pues, ninguna contradicción entre nuestra franquicia fiscal y este Impuesto sobre las labores de tabaco, (...)”.

V. LA LEY 1/2011, DE 21 DE ENERO. ESTRUCTURA. EL OBJETO IMPONIBLE Y EL HECHO IMPONIBLE

La LILT consta de 20 artículos, organizados en 11 capítulos, cinco disposiciones adicionales, dos transitorias y cuatro finales.

El capítulo I, “Naturaleza y ámbito de aplicación”, define el impuesto como un tributo indirecto que grava en fase única la fabricación e importación de labores de tabaco, y establece que su ámbito de aplicación es el territorio de las Islas Canarias delimitado, con arreglo a las bases del principio archipelágico, ya aplicado en la Ley de modificación de la Ley 20/1991, de 7

de junio de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, a los efectos del IGIC y del AIEM.

La consideración del Impuesto de monofásico hace que, al contrario de lo que sucede en los impuestos multifásicos, en los que la carga tributaria indirecta se traslada a través del mecanismo de la repercusión de una fase a otra del proceso de producción y distribución de bienes, en este tipo de Impuestos el tributo se devenga (y traslada) una sola vez, en una única fase, en concreto en la fabricación o en la importación, de tal manera que el Impuesto adolece de cierta opacidad en aquellas fases de distribución posteriores a aquélla en la que se devengó el mismo.

En el capítulo II, se regula el hecho imponible y se establece la sujeción al Impuesto de la fabricación e importación de labores del tabaco, cuyos conceptos define la ley siguiendo lo establecido en la nueva Directiva 2010/12/EU, del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores de tabaco, y la Directiva 2008/118/CE.

En el marco de los IIEE existe una directiva horizontal (Directiva 92/12/CEE), que armoniza algunos aspectos comunes a todos estos tributos, denominados en la nomenclatura comunitaria, "accisas", y una serie de directivas que armonizan la estructura de cada accisa y establecen un sistema de aproximación de los tipos

impositivos exigibles en cada uno de los Estados miembros para los productos objeto de las mismas. Como resumen de dicha armonización señalar que la Directiva determina que los países miembros establecerán obligatoriamente tres accisas que graven, respectivamente, el consumo de alcohol y bebidas alcohólicas, el de aceites minerales (hidrocarburos) y el de labores del tabaco, dejando libertad para establecer otros que no interfieran en los intercambios comunitarios; dichas accisas obligatorias deberán tener una estructura básica idéntica en los Estados miembros, con unos tipos impositivos mínimos; en general, las accisas serán percibidas por el Estado donde se lleve a cabo el consumo del bien.

Así pues, podemos hablar de un proceso continuado y seguro de armonización fiscal en la Unión Europea en el ámbito de la imposición indirecta que abarca, tanto el IVA, a través de la Sexta Directiva, como de los Impuestos especiales.

A pesar de que Canarias queda fuera de dicha armonización, la coherencia que debe presidir los intercambios entre otras partes de la Comunidad y Canarias exige que los impuestos indirectos que se aplican en el archipiélago sigan las directrices básicas de aquéllos. Recordemos que Canarias, en virtud de lo dispuesto en el Reglamento (CEE) Nº 1911/1991, de 28 de junio, de aplicación de las disposiciones comunitarias a las Islas Canarias, queda fuera del territorio de aplicación del IVA, mientras que, en virtud del artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, queda fuera del ámbito

de aplicación de los Impuestos Especiales sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

Recoge la Ley, en consonancia con los Impuestos Especiales de fabricación, que el Impuesto grava la fabricación y la importación de las labores del tabaco recogidas dentro del ámbito de aplicación objetiva del mismo. Vemos, por tanto, que la tradición hacendística, así como que la realidad práctica del Impuesto, hacen que resulte necesario distinguir entre objeto imponible (consumo de labores del tabaco) y, propiamente dicho, hecho imponible (fabricación e importación).

Asimismo, en el ejercicio de la posibilidad establecida en el artículo 20.2 de la Ley General Tributaria, la LILT recoge los supuestos de no sujeción. Dentro de estos supuestos excluidos de tributación, la Ley destaca tres:

A) Las mermas inherentes a la propia naturaleza de la fabricación y transformación de las labores de tabaco, que hayan ocurrido en régimen suspensivo, siempre que, de acuerdo con las normas que establezca el Consejero de Economía y Hacienda, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

B) Las pérdidas de labores del tabaco, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente por el Consejero de Eco-

nomía y Hacienda o cuando, excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración Tributaria Canaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho.

Por otro lado, esas son las únicas pérdidas admisibles en el almacenamiento de las labores del tabaco; cuestión que debe entenderse lógica, ya que, al contrario de lo que sucede con otros productos sujetos a los Impuestos Especiales de fabricación, como son los hidrocarburos, la cantidad de producto no se ve alterada por cuestiones ambientales, de temperatura, de escapes u otros fallos en el almacenamiento, etc.

C) Las labores de tabaco que se destruyan bajo control de la Administración Tributaria Canaria en el interior de las fábricas, en los depósitos del impuesto o en cualquier otro lugar autorizado por la propia Administración Tributaria, en la forma y con las condiciones que establezca reglamentariamente el Consejero de Economía y Hacienda.

Es otro de los elementos que la Ley, lógicamente, deja en manos del desarrollo reglamentario su regulación formal. Para que la destrucción de labores del tabaco tenga los efectos de operación no sujeta, es necesario que el obligado tributario solicite la destrucción a la oficina gestora de la Administración Tributaria Canaria, haciendo constar las causas que hacen aconsejable la misma, las clases y cantidades de labores del tabaco que pretende destruir, así como el procedimiento que propone para la práctica de estas operaciones.

Respecto a las exenciones, éstas pueden ser clasificadas en atención a las siguientes categorías:

A) EXENCIONES RELACIONADAS CON EL RÉGIMEN DIPLOMÁTICO, CONSULAR Y DE LAS RELACIONES INTERNACIONALES

Estas exenciones se aplican, por un lado, a las labores del tabaco que, de acuerdo con los límites y condiciones establecidos por el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, vayan a ser entregadas en el marco de estas relaciones diplomáticas o consulares, así como a organizaciones internacionales, y a sus miembros, reconocidas como tales en España, y por el otro, a las labores que vayan a ser entregadas 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, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación.

B) EXENCIONES RELACIONADAS CON LA NAVEGACIÓN AÉREA O MARÍTIMA INTERNACIONAL, APLICABLE

A LAS PROVISIONES A BORDO DE LOS BUQUES O AERONAVES QUE REALICEN ESTE TIPO DE NAVEGACIÓN, EXCLUIDOS, EN TODO CASO, LOS QUE REALICEN NAVEGACIÓN O AVIACIÓN PRIVADA DE RECREO

El destino de las labores del tabaco se acreditará mediante el ejemplar correspondiente del documento de acompañamiento, debidamente diligenciado por la oficina gestora de la Administración Tributaria Canaria que ha controlado la operación de avituallamiento, entendiendo por provisiones, las labores destinadas exclusivamente al consumo de la tripulación y pasaje.

En esta exención, la circulación de las labores hasta el embarque en los buques o aeronaves debe estar documentada mediante documento de circulación, en este caso, administrativo de acompañamiento.

C) EXENCIÓN DE LABORES QUE SE DESTINEN A FINES DISTINTOS A SER CONSUMIDAS DE ACUERDO CON SU NATURALEZA. COMPRENDE LA DESNATURALIZACIÓN Y LA REALIZACIÓN DE ANÁLISIS CIENTÍFICOS O DE CALIDAD

Como en el caso de la destrucción, la desnaturalización debe ser solicitada a la oficina gestora de la Administración Tributaria Canaria, haciendo constar las causas que hacen aconsejable la misma, las clases y cantidades de labores del tabaco que pretende destruir, así como el procedimiento que propone para la práctica de estas operaciones; indicará también el desnaturalizante

a utilizar y los fines industriales o agrícolas en que piensa utilizar las labores del tabaco desnaturalizadas.

La desnaturalización de las labores del tabaco supone someter éstas a algún proceso de transformación que determine que las mismas no vayan a tener la finalidad original, es decir, tabaco apto para ser fumado.

Las exenciones mencionadas anteriormente podrán aplicarse mediante el mecanismo de la devolución posterior al pago de las cuotas que, en su caso, se hubieran devengado.

D) EXENCIONES RELATIVAS A LAS ENTREGAS A PARTICULARES QUE VAYAN A SACAR LAS LABORES DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO. EN ESTE CASO SE APLICA LA EXENCIÓN EN LOS SIGUIENTES TRES SUPUESTOS

1) Las conducidas personalmente por los viajeros mayores de 18 años, 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 del tabaco.

En esta exención, la Ley se aparta de la Directiva Comunitaria sobre franquicias en el ámbito de los Impuestos especiales que fija el límite de edad para el transporte

de tabaco en 17 años. Es posible que esta medida provoque algún tipo de distorsión en los viajeros procedentes de la Unión Europea.

2) Los pequeños envíos expedidos, con carácter ocasional, 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 del tabaco.

3) Las labores de tabaco destinadas a ser entregadas en las tiendas libres de impuestos y transportadas en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen por vía aérea o marítima a un territorio situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Dentro de la tradición de la imposición indirecta, la Ley ha recogido esta figura presente en el resto de los Impuestos sobre el consumo, ya sea general, como el IVA, o específico, como los Impuestos Especiales de fabricación.

Esta es una de las pocas materias respecto de las que la Ley no ha previsto un desarrollo reglamentario a través de Orden del Consejero de Economía y Hacienda, igual que sucede con la repercusión: en consecuencia, el desarrollo reglamentario de la citada norma se ha de ajustar a Decreto del Gobierno de Canarias.

A los efectos de este Impuesto, (y seguramente también del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, en los términos que establezca el Decreto de desarrollo) tendrán la consideración de tiendas libres de impuesto los establecimientos situados en el recinto de un aeropuerto o de un puerto, ubicados en el territorio de aplicación del ILT que, cumpliendo los requisitos establecidos en las normas reglamentarias, efectúen entregas al por menor de bienes libres de impuestos a viajeros que los transporten como equipaje personal, en un vuelo o travesía marítima, con destino fuera del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Como requisitos previsibles, las tiendas libres de impuestos deberán estar autorizadas como depósito del Impuesto (y también, como depósitos a los efectos de los tributos derivados del REF), y los locales donde se alojen las tiendas libres de impuestos deberán estar ubicados en la zona de embarque de los viajeros, una vez traspasados los controles de seguridad.

La cuestión relativa a su constitución como depósitos del Impuesto no es baladí, ya que la exención depende del destino que se le dé a las labores. Dicho destino no puede ser conocido, de manera fidedigna hasta que el viajero no ha embarcado en el viaje con destino fuera de la Comunidad Autónoma. En consecuencia, la autorización como depósito del Impuesto asegura que, al introducirse todas las labores que adquieran las tiendas libres de impuestos

en régimen suspensivo, posteriormente sólo van a quedar eximidas de tributación las que efectivamente salgan del territorio de aplicación del Impuesto.

Por otro lado, su ubicación en la zona portuaria aeroportuaria destinada exclusivamente al embarque, una vez traspasado el correspondiente control, asegura que no se va a producir el desvío del consumo de labores exentas al interior del territorio.

No obstante, en el decreto de desarrollo deberán establecerse normas especiales relativas al control de viajeros y a la utilización de marcas fiscales y otros documentos de circulación.

Una de las novedades relativas a las tiendas libres de impuestos que aporta la Ley 1/2011 es la obligación de las tiendas libres de impuestos de aprovisionarse de labores del tabaco fabricadas en Canarias, en un determinado porcentaje, dejando también la fijación de dicho porcentaje en un desarrollo reglamentario posterior. Es nuestra opinión que la fijación de dicho porcentaje no puede realizarse de manera discrecional y caprichosa, sino que debe marcar una línea determinada, como puedan ser los porcentajes históricos, o cualquier otro criterio razonable.

E) EXENCIÓN A LA FABRICACIÓN DE CIGARROS Y CIGARRITOS HECHOS A MANO O MECANIZADOS DE CAPA NATURAL QUE INCORPOREN EL PRECINTO DE CALIDAD DE LA MARCA DE GARANTÍA "CIGARROS DE CANARIAS"

Esta exención deja sin gravamen la fabricación de cigarros y cigarrillos (excluidos, por tanto, los cigarrillos y el resto de las labores) en la que concurren dos requisitos:

1) Que estén hechos a mano, o bien mecanizados, pero de capa natural.

2) Que estas labores incorporen un precinto de calidad de la marca "Cigarros de Canarias" u otras marcas de calidad reconocidas por la Consejería competente en materia de industria con base en la solvencia de los fabricantes y la calidad de los productos.

Esta exención requiere el reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria Canaria. Con ello, se pretende dar un trato favorable a aquellas labores que, a través los estándares fijados de calidad, pretendan promocionar esta fabricación en las islas y en el exterior.

Conviene precisar, no obstante, que el legislador ha incurrido en cierto "olvido" a la hora de no incluir dentro de la exención a lo que es un componente del acervo histórico de alguna Isla del archipiélago, en este caso La Palma, como son los denominados "pureros tradicionales", es decir, artesanos que elaboran cigarros íntegramente a mano, individualmente y con técnicas heredadas de antaño. La Ley no recoge ningún tipo de mención sobre los mismos, ni siquiera la posibilidad de aplicar algún tipo de "régimen simplificado". Tendrá que ser, por tanto, a través de la vía reglamentaria por la que se eximan,

derivado de su idiosincrasia, falta de capacidad empresarial organizativa, tamaño, etcétera, de determinadas obligaciones formales a la que se vean sometidos el resto de los sujetos pasivos.

VI. EL DEVENGO Y EL RÉGIMEN SUSPENSIVO

En el artículo relativo al devengo, la ley diferencia, de un lado, el devengo "ordinario" en la fabricación e importación, y de otro, el del autoconsumo y el de los casos de irregularidades en la fabricación, almacenamiento o circulación en régimen suspensivo.

A) DEVENGO EN OPERACIONES "REGULARES"

1) En la fabricación, teniendo en cuenta la naturaleza del hecho imponible, y por razones obvias de operatividad, el devengo ha de situarse en un momento posterior a la misma, cuando se conoce de manera fidedigna que las labores fabricadas van a ser objeto de consumo en el interior del territorio de aplicación del Impuesto. Así el devengo se situará en el momento de la salida de las labores de fábrica o depósito del Impuesto.

2) En el supuesto de autoconsumo y de mermas y pérdidas que, bien por su razón, bien por su cuantía, no constituyan supuestos de no sujeción, cuando el mismo o las mismas se produzcan.

3) En el supuesto de importaciones, cuando lo soliciten los importadores o su

representantes, en la misma línea del IGIC y del AIEM a la importación.

B) DEVENGO EN OPERACIONES IRREGULARES

1) En los supuestos de pérdidas o de cualquier otra irregularidad en la circulación en régimen suspensivo distintas de aquellas que constituyan supuestos de no sujeción, en el momento en que se acredite la salida de la fábrica, del depósito del impuesto, de la zona franca o, en su caso, en el momento de la entrada de los bienes en el territorio de las Islas Canarias tratándose de expediciones efectuadas por importadores.

2) Cuando se haya producido la importación de bienes sin solicitar el despacho en plazo, cuando se produzca la efectiva entrada en las Islas Canarias.

3) En los supuestos de inobservancia de las obligaciones para la circulación de las labores del tabaco, en el momento en que se compruebe la posesión de labores del tabaco sin acreditar, a través de los documentos que reglamentariamente establezca el Consejero de Economía y Hacienda, que el impuesto ha sido satisfecho.

C) EL RÉGIMEN SUSPENSIVO

Si bien, como hemos visto anteriormente, el devengo en las operaciones de fabricación se produce a la salida de la fábrica o del depósito del Impuesto, no obstante, la citada salida se efectuará en régimen suspensivo, es decir, suspendiéndose el devengo del Im-

puesto hasta tanto se produzca el abandono del régimen mediante un hecho determinante del citado devengo, si los bienes se destinan a otra fábrica, a un depósito del Impuesto, o a la exportación.

Podemos hablar, en el ámbito del ILT, de un régimen suspensivo originario y uno derivativo.

El originario se deriva de la vinculación de las labores de tabaco a elementos propios del Impuesto, como son las fábricas y los depósitos. Mientras las labores se encuentren en los citados recintos, el devengo del Impuesto no se produce; sólo se devengará en el momento del abandono de esos lugares de las labores con destino a ser consumidos en el territorio de aplicación del Impuesto. Hay un caso en que la ultimación del régimen suspensivo no da lugar al devengo del Impuesto, y es el de la exportación; cuestión, no obstante, lógica, puesto que el destino final del tabaco es ser consumido fuera de las Islas Canarias.

Para la recepción en régimen suspensivo "originario" no es suficiente cualquier tipo de fábrica o de depósito. Los recintos y locales han tenido que haber sido autorizados, de manera expresa, como fábricas o depósitos del Impuesto, previa solicitud y cumplimiento de determinados requisitos: aportación de garantía cuya cuantía se determina reglamentariamente, cumplimiento de exigencias mínimas en materia de seguridad, volumen mínimo de operaciones, etcétera.

El derivado se aplica como consecuencia de la vinculación de las labores del tabaco a alguno de los regímenes aduaneros suspensivos previstos en el Reglamento (CEE) número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio de las Islas Canarias, en depósitos temporales o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1, letra a) del citado Reglamento. Cuando se produzca la entrada en vigor del Código Aduanero Modernizado, aprobado mediante Reglamento nº 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, las referencias deberán entenderse efectuadas al Título VII de este Reglamento 450/2008, teniendo en cuenta que en el mismo desaparece la figura del Depósito Franco.

Así pues, en estos casos, la suspensión en el devengo se produce por la vinculación de las mercancías a un régimen externo, no propio del tributo, como son los regímenes especiales aduaneros.

D) ULTIMACIÓN DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO

La ultimación del régimen, como hemos visto, tiene dos posibles consecuencias, derivadas de cada una de las causas que la motivan:

1) Ultimación del régimen con devengo del Impuesto: Cuando se realice alguno

de los supuestos que origina el citado devengo. Como ejemplo podemos señalar la salida de fábrica o depósito con destino al consumo las irregularidades en la circulación, las pérdidas en régimen suspensivo no determinantes de no sujeción, etcétera.

2) Ultimación del régimen sin devengo del Impuesto: Cuando los bienes se destinen a la importación o a su vinculación a un régimen aduanero suspensivo.

E) UN CASO PARTICULAR: APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO A LAS OPERACIONES DE IMPORTACIÓN

En los apartados anteriores en los que hablábamos del régimen suspensivo, solo mencionábamos la posibilidad de aplicarlo cuando se trataba de operaciones de fabricación. No obstante, debemos preguntarnos: ¿Es que en un Impuesto neutral, como es el ILT, no cabe aplicar el régimen suspensivo a las operaciones de importación de labores cuando las mismas se destinen a fábrica o depósito del Impuesto? En este sentido, la redacción del artículo 7.1.3º ha generado dudas entre los operadores sobre la aplicación o no del régimen suspensivo a las labores del tabaco importadas cuando se destinen directamente a su introducción en una fábrica o en un depósito del Impuesto.

El citado artículo 7.1.3º presenta el siguiente tenor:

"1. El impuesto se devengará:

(...)

3º) *En los casos de importación, cuando los importadores la soliciten, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable. Si la solicitud de importación no se ha realizado en los plazos que reglamentariamente establezca el Consejero de Economía y Hacienda, el impuesto se entenderá devengado en el momento de la entrada efectiva de las labores de tabaco en el territorio de aplicación de este impuesto.*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la salida de las labores del tabaco del depósito del Impuesto se hará en régimen suspensivo cuando se destinen directamente a su introducción en una fábrica, a otros depósitos del Impuesto o a la exportación y el devengo tendrá lugar en el momento de la salida de la fábrica o del depósito del Impuesto. Se entenderá por exportación, a los efectos de este impuesto, la salida de las labores del tabaco del territorio de las Islas Canarias”.

No obstante, en el anteproyecto de Ley que hizo su entrada en el Parlamento de Canarias, la redacción del citado apartado del artículo 7 era bien distinta

"1. El impuesto se devengará:

(...)

3º) *En los casos de importación, cuando los importadores la soliciten, previo cumplimiento de las condiciones establecidas en la legislación aplicable. Si la solicitud de importación no se ha realizado en los plazos que reglamentariamente establezca el Consejero*

de Economía y Hacienda, el impuesto se entenderá devengado en el momento de la entrada efectiva de las labores de tabaco en el territorio de aplicación de este impuesto.

No obstante, en el supuesto de que las labores de tabaco se destinen directamente a su introducción en una fábrica o a un depósito del Impuesto, la importación se producirá en régimen suspensivo, y el devengo tendrá lugar en el momento de la salida de la fábrica o del depósito del Impuesto”.

En este sentido, parece que el legislador ha incurrido en un error, ya que una interpretación literal del artículo que nos ocupa, y que fue aprobado, nos llevaría a la conclusión de la imposibilidad de que la importación de las labores del tabaco, que se destinen directamente a su introducción en una fábrica o a un depósito del Impuesto, pudiera producirse en régimen suspensivo y, por tanto, diferirse el devengo.

Sin embargo, una interpretación sistemática de la regulación legal del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, que sería la jurídicamente aplicable, nos llevaría a una conclusión distinta.

En efecto, el artículo 5.1 de la LILT define el régimen suspensivo como *"el régimen aplicable a la fabricación y transformación de labores de tabaco en el que, habiéndose producido el hecho imponible de la fabricación o **importación**, no se ha producido el devengo y, por tanto, no es exigible el impuesto. Este régimen suspensivo es aplicable también al almacenamiento en*

fábrica y en los depósitos del Impuesto y a la circulación de labores de tabaco en el territorio de las Islas Canarias.”; de acuerdo con este precepto, el régimen suspensivo es aplicable a las labores de tabaco importadas que se encuentren almacenadas en fábrica o depósito del Impuesto y a su circulación, de tal manera que habiéndose producido el hecho imponible importación, no se ha producido el devengo del impuesto.

El artículo 15.1.b) de la LILT señala que las labores del tabaco circularán por el territorio de las Islas Canarias al amparo, entre otros, del régimen suspensivo, procedentes de una importación, con destino a una fábrica o depósito del Impuesto; es decir, se prevé la posibilidad de circular al amparo del régimen suspensivo en el supuesto de labores de tabaco importadas con destino a una fábrica o depósito del Impuesto. Si el Impuesto de las Labores de Tabaco se devengara, según la norma general regulada en el artículo 7.1.3º), en el momento en que se solicita la importación, la circulación al amparo del procedimiento establecido en el artículo 15.1.b) sería inaplicable.

El artículo 8 de la Ley 1/2011, regulador de la ultimación del régimen suspensivo, dispone en su apartado 2 que *“Cuando el **importador**, o el titular de la fábrica o del depósito del Impuesto, no reciba la prueba, y en particular el correspondiente ejemplar del documento de acompañamiento, que acredite la recepción por la fábrica o por el depósito del Impuesto al que se han destinado las labores de tabaco, deberá informar de tal circunstancia a la*

Administración Tributaria Canaria, dentro del plazo y en la forma que determine reglamentariamente el Consejero de Economía y Hacienda”, este precepto impone una obligación de información al importador cuando no reciba la prueba de la recepción de las labores del tabaco por la fábrica o depósito del Impuesto; esta obligación debemos enmarcarla en su contexto, es decir, la ultimación del régimen suspensivo. En consecuencia, el importador que expida, en régimen suspensivo, labores del tabaco a una fábrica o depósito del Impuesto deberá recibir la confirmación de la recepción por parte del destinatario y, en caso contrario, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria Canaria.

Por tanto, para que se produzca la obligación prevista en el artículo 8.2 de la LILT es necesario que exista previamente el régimen suspensivo en la importación.

Por último, el artículo 7.1.5º) de la LILT señala que en los supuestos de pérdidas o de cualquier otra irregularidad en la circulación en régimen suspensivo distintas de aquellas que constituyan supuestos de no sujeción de acuerdo con el artículo 5 de la ley, el impuesto se devengará, entre otros supuestos, en el momento de la entrada de los bienes en el territorio de las Islas Canarias tratándose de expediciones efectuadas por importadores.

Cabe concluir, por tanto, que desde el punto de vista sistemático, así como si nos ceñimos al espíritu de la propia estructura del Impuesto, la cual es neutral respecto a la fabricación y a la importación, el régimen

suspensivo es plenamente aplicable a las operaciones de importación, en los mismos términos, que a las operaciones de fabricación.

F) EFECTO DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO SOBRE EL DEVENGO DE OTROS TRIBUTOS

Vamos a analizar en este punto el efecto que sobre el devengo del IGIC y del AIEM tiene la aplicación del régimen suspensivo del ILT, como consecuencia de su vinculación a una fábrica o a un depósito del Impuesto.

1) Efecto sobre el devengo del IGIC.

La vinculación de las labores del tabaco a una fábrica o a un depósito del Impuesto no supone la exención del citado Impuesto, ni, por sí misma, ningún tipo de suspensión ni diferimiento en el IGIC. Es decir, que la autorización administrativa que otorga la condición de fábrica o depósito a los efectos del ILT no afecta de ninguna forma al IGIC, el cual se devengará, ya sea en importación, o en entrega dirigida al citado recinto, o efectuada en el mismo, salvo que los lugares señalados hayan sido autorizados, asimismo, como depósitos REF. Por otra parte, tampoco existe ninguna norma que impida la citada simultaneidad, es decir, que sobre un mismo recinto recaiga autorización para tener la consideración de depósito a los efectos del ILT y del IGIC.

2) Efecto sobre el devengo del AIEM.

Esta es una cuestión distinta de la anterior, y que trae causa en la propia legislación del AIEM. En efecto, el artículo

75.Dos.2.4º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, establece:

"4º. En las operaciones relativas a bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación exigibles en Canarias, el momento del devengo quedará diferido al del devengo del respectivo impuesto especial de fabricación, si éste tiene lugar en un momento posterior al establecido en la regla general contemplada en el apartado 1 anterior".

Es decir, la Ley 20/1991 difiere el momento del devengo del AIEM que recaiga sobre bienes objeto de Impuestos Especiales de fabricación que se hubieran vinculado a un régimen suspensivo a los efectos de estos Impuestos, al momento en que se ultime el citado régimen suspensivo; es decir, aplica al AIEM un mecanismo de mimetismo de tal manera que, mientras el Impuesto Especial de fabricación no se devengue, por estar acogido a un régimen suspensivo, tampoco lo hará el AIEM, quedando vinculado de una manera permanente y exógena al citado momento. Teniendo en cuenta el Anexo IV de la Ley 20/1991, donde se recoge el ámbito objetivo de aplicación del Arbitrio, actualmente sólo ocurre con la cerveza, los productos sujetos al Impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas y el tabaco.

Desde luego, no vamos a caer en la tentación de no considerar al ILT como un Impuesto Especial de Fabricación, basándonos en que el mismo no se encuentre catalogado como tal y regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. EL ILT es un impuesto muy

similar al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con la misma estructura e idénticos principios; la principal diferencia es la derivada del distinto ámbito de aplicación. Es decir, el Impuesto territorial canario sobre las labores del tabaco es un tributo sobre consumos específicos que grava, en fase única, la fabricación e importación de las labores del tabaco, cuyo ámbito objetivo, por lo demás, coincide plenamente con el IELT.

VII. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES

Los elementos subjetivos del Impuesto aparecen regulados en el Capítulo IV de la LILT. Podemos distinguir entre las siguientes categorías: sujetos pasivos a título de contribuyente; sustitutos del contribuyente; responsables y una última categoría, es decir, aquellos que, sin ser sujetos pasivos, asumen obligaciones formales derivadas de la aplicación del tributo.

A) SUJETOS PASIVOS A TÍTULO DE CONTRIBUYENTE

Recordemos que, de acuerdo con el artículo 36.2 de la Ley General Tributaria, son aquellos sujetos pasivos que realizan el hecho imponible. En este caso, la LILT instituye como contribuyentes los siguientes:

1) Las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que sean titulares de la fábrica o del depósito del impuesto, cuando el devengo se produzca a la salida de una

fábrica, de un depósito del impuesto o con ocasión del autoconsumo.

En este caso en particular, la condición de sujeto pasivo en lo que podríamos definir como operaciones interiores, deviene de la realización concreta de los presupuestos que suponen el devengo "interior" (salida de fábrica o depósito del Impuesto) sin que influya el carácter interior del hecho imponible (fabricación) ya que en este caso, las labores, en la salida del depósito, pueden haber sido fabricadas en las Islas Canarias, o bien previamente importadas desde el exterior y vinculadas al régimen suspensivo.

En la mejor tradición de los Impuestos sobre consumos específicos, la LILT instituye como contribuyentes a los titulares de los depósitos del Impuesto, cuando las labores abandonen el depósito, o se produzca el autoconsumo de las mismas, con independencia de quien sea el titular de las mercancías, o quien proceda a sacar materialmente los bienes del depósito.

2) Las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que tengan la consideración de importadores, cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.

La consideración de importador aparece heredera de la establecida por la Ley 20/1991 para el IGIC y el AIEM, es decir:

- Los destinatarios en las importaciones de las labores del tabaco, ya sean como adquirentes, cesionarios o propietarios de

los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en las importaciones que realicen.

- Los viajeros para los productos que conduzcan al entrar en el territorio de las Islas Canarias.

B) SUJETOS PASIVOS A TÍTULO DE SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE

De acuerdo con el artículo 36.3 de la LGT, es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

La figura del sustituto del contribuyente suele ser más frecuente en la imposición indirecta que en la directa. En el ámbito de los tributos gestionados por la Administración Tributaria Canaria había aparecido en el AIEM (casi en idénticas circunstancias) y en el IGIC en el artículo 25 de la Ley 19/1994.

Con carácter general, la razón para el establecimiento de un sujeto pasivo sustituto, en lugar de la figura del contribuyente, suele estribar en que aparece un sujeto que se interpone entre el sujeto pasivo contribuyente, que realiza el hecho imponible, y el propio hecho imponible, de tal manera que, por razones de practicidad y de justicia tributaria, se desea hacer recaer la responsabilidad derivada de la obligación principal en la persona que, a pesar de no realizar el hecho imponible, sin embargo es el elemento sobre el que recae la citada

responsabilidad en el momento del devengo.

En el caso concreto del ILT, el artículo 9.2 de la Ley, tendrán la condición de sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que sean titulares del derecho para comercializar la labor de tabaco, cuando el devengo se produzca a la salida del depósito del impuesto, o con ocasión del autoconsumo en este establecimiento, en los casos de labores fabricadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

Aparece como elemento novedoso en el sistema tributario canario, y también en el español, la figura del "titular del derecho para comercializar la labor de tabaco", que si bien no se define en la propia Ley, -por otra parte y en otros ámbitos, tan didáctica- sin embargo la doctrina y la jurisprudencia mercantil se ha encargado de fijar de manera precisa, evitando, por tanto, la falta de seguridad jurídica.

Para que nazca la figura del sustituto es necesario que se den dos presupuestos habilitantes: el primero y obvio, es que resulta necesario que se dé un presupuesto de nacimiento de la obligación, es decir, un presupuesto de devengo, que en este caso es el de salida de depósito, o de autoconsumo en el mismo; el otro presupuesto habilitante, es que quien proceda a efectuar la salida sea el titular del derecho a comercializar las labores del tabaco (entendemos que debe interpretarse así, y no que el presupuesto habilitante se da cualquiera

que sea quien proceda a efectuar la ultimación del régimen suspensivo, siempre que exista este tipo de titulares del derecho) y que se traten de labores fabricadas en el TAI. La figura del sustituto sólo se da en el caso de almacenamiento, no de fabricación (aunque se fabrique para terceros, entendemos, y el tercero sea el titular de las labores) ya que, en este caso, el sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, siempre sería el titular de la fábrica. Tampoco se aplicará el presupuesto de labores importadas e introducidas en un depósito, aunque posteriormente el abandono del régimen lo efectúe el titular de los derechos de comercialización de los bienes. Conviene destacar que la figura del sustituto no es optativa, sino que opera automáticamente cuando se dan los condicionantes señalados anteriormente.

Podemos resumir los requisitos en los siguientes términos:

- El devengo ha de nacer con el abandono del régimen suspensivo vinculado a un depósito o con el autoconsumo en este establecimiento. Este requisito descarta el régimen suspensivo vinculado a fábrica.

- La ultimación del régimen suspensivo debe efectuarla el titular de las labores de comercialización, que así queda instituido como sujeto pasivo sustituto. Este requisito, por su parte, evita que sea sustituto el titular, cuando exista esta figura, y no proceda él mismo al abandono del régimen suspensivo.

- Las labores han de haber sido fabricadas en el territorio de aplicación del impuesto, excluyendo, por tanto, a las labores importadas.

Por último, hemos de destacar una prevención que establece la LILT. El segundo párrafo del apartado 3 del artículo 36 de la LGT establece que *"El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa"*. En este caso, la LILT establece esta prevención, de tal manera que *"El sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas"*, ya que, de otra forma, desvirtuaría la traslación de la obligación tributaria principal que sobre el sustituto efectúa la Ley del Impuesto.

C) RESPONSABLES

Ya sabemos que, al igual que la sustitución, para que se dé el supuesto de responsabilidad es necesario que se produzcan dos presupuestos habilitantes: el primero, el que da nacimiento al devengo del tributo; el segundo, el que origina la responsabilidad, es decir, aquella situación por la que un tercero, se sitúa al lado del sujeto pasivo y, en lugar de éste, y consecuencia del segundo hecho habilitante, resulta obligado al pago del tributo. Para que se produzca la responsabilidad, ésta debe estar prevista en la Ley (nunca se presume) y además es necesario que se declare a través de un procedimiento tributario de derivación de responsabilidad.

Van a ser responsables solidarios las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria siguientes:

1) En los supuestos de importaciones, quienes resulten obligadas solidariamente conforme a lo determinado en la normativa reguladora del Impuesto General Indirecto Canario. De acuerdo con el artículo 21 bis de la Ley 20/1991, de 7 de junio:

- 1º. Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios Internacionales.

- 2º. Las empresas de transporte, cuando actúen en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.

- 3º. Los agentes de aduanas, y las personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías cuando intervengan en nombre propio y por cuenta de sus comitentes.

2) Quienes sean titulares del depósito del impuesto en el supuesto del sujeto pasivo sustituto a que nos hemos referido antes. Es este un presupuesto de responsabilidad de vital importancia, ya que evita posibles vacíos de responsabilidad tributaria en el supuesto de la sustitución.

3) Quienes posean labores de tabaco, cuando no acrediten, por los documentos de circulación o los documentos mercantiles correspondientes, que esas labores han sido importadas o adquiridas a un titular de fábrica, de depósito del impuesto o del derecho

a comercializar la labor de tabaco. Es decir, en caso de introducción, o fabricación irregular, el responsable será, sencillamente, el poseedor de los bienes, por la imposibilidad de identificar al sujeto pasivo contribuyente, o sustituto del mismo

4) Quienes transporten o comercialicen labores de tabaco sin estar amparados por el documento de circulación que reglamentariamente establezca el Consejero de Economía y Hacienda. Es decir, cuando se trate de irregularidades en la circulación consistentes en la inexistencia de los preceptivos documentos de circulación, los transportistas, o los comerciantes, serán responsables solidarios de la obligación tributaria principal.

D) OTROS OBLIGADOS

En esta categoría entrarían los que, sin ser sujetos pasivos, contribuyentes o sustitutos, ni responsables solidarios, sin embargo asumen obligaciones de carácter formal, no material, al intervenir, de alguna forma en la cadena de fabricación-almacenamiento-comercialización de las labores.

Es el caso de los titulares de los depósitos, cuando se dé el supuesto de sustitución y no se dé el supuesto de responsabilidad solidaria, previstos en los apartados anteriores, aquéllos vendrán obligados a la llevanza del libro de almacén, y a expedir los documentos de circulación, en las salidas del depósito que lleven a cabo los titulares de los derechos de comercialización de las labores de tabaco almacenadas, en régimen suspensivo, en los citados establecimientos.

La razón es que el libro de almacén es único, y debe recoger los movimientos de todas las labores que se almacenan en el depósito, independientemente de sus titulares, y de quién resulta obligado al pago de la cuota. Son los titulares de los depósitos, por lo tanto, los responsables de la correcta llevanza de la contabilidad de estos establecimientos, expidiendo los correspondientes documentos de acompañamiento o albaranes de circulación.

VIII. LA REPERCUSIÓN

La repercusión es el mecanismo de la imposición indirecta para trasladar la carga impositiva hacia la fase siguiente a aquella en la que se devenga el Impuesto. Sin embargo, el ILT es un Impuesto monofásico, que se devenga en una sola fase y que, también se repercute una única vez, por parte del sujeto pasivo del Impuesto. Al repercutirse una sola vez, el Impuesto se traslada vía precio en las siguientes fases, internalizándose como coste del producto, tal manera que, de esta forma, vía precio, llega hasta el consumidor final, que es quien verdaderamente soporta la carga tributaria

Esta es una materia para la que la Ley no contempla un desarrollo reglamentario por parte del Consejero, en los mismos términos que las tiendas libres de Impuestos, y que tendrá que ser desarrollada mediante Decreto del Gobierno de Canarias.

La repercusión del Impuesto sobre las Labores del Tabaco deberá efectuarse mediante factura en la que los sujetos pasivos

harán constar, separadamente el importe de las labores del tabaco, la cuantía de las cuotas repercutidas por el Impuesto, consignando el tipo impositivo aplicado.

Esta obligación de consignación separada de la repercusión sólo es exigible cuando el devengo del Impuesto se produce con ocasión de la salida de las labores del tabaco de fábrica o depósito del Impuesto. En los demás casos la obligación de repercutir se cumplimentará mediante la inclusión en la factura de la expresión «Impuesto sobre las Labores del Tabaco incluido en el precio».

El Director General de Tributos podrá autorizar, previa solicitud de las personas o sectores afectados, la repercusión del Impuesto dentro del precio, debiendo hacerse constar en la factura la expresión «Impuesto sobre las Labores del Tabaco incluido en el precio», cuando la consignación separada de la repercusión del Impuesto perturbe sustancialmente el desarrollo de las actividades de los titulares de las fábricas o depósitos del Impuesto.

En los casos de ventas directas efectuadas a consumidores finales por sujetos pasivos que no estén obligados, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, a consignar separadamente la repercusión del Impuesto, el Director General de Tributos podrá, a su solicitud, dispensarles de la obligación de incluir en la factura o tique la expresión «Impuesto sobre las Labores del Tabaco incluido en el precio», siempre que la inclusión de la misma perturbe el desarrollo de sus actividades.

Cuando no se haya producido el devengo o resulte aplicable una exención, se hará constar esta circunstancia en la factura con mención del precepto legal correspondiente.

Tendrá que establecerse una medida especial para las tiendas libres de impuestos, como la autorización para emitir tickets con la expresión «Impuesto sobre las Labores del Tabaco incluido en el precio».

Lógicamente, las disposiciones contenidas en la normativa estatal por el que se regulan las obligaciones de facturación serán las que rijan lo dispuesto en tanto a la repercusión, sin perjuicio de lo que establezca la normativa del tributo en relación a los documentos de circulación.

Por otro lado, destaca la precisión que hace la ley, en este capítulo, siguiendo lo establecido en la Ley estatal de los Impuestos especiales, de que los sujetos pasivos de este impuesto que hayan ingresado las cuotas tributarias gozarán de los mismos derechos y garantías que a la Hacienda Pública de la Comunidad reconocen los artículos 77 y 79 de la Ley General Tributaria, frente a los adquirentes de las labores del tabaco obligados a soportar la repercusión del impuesto.

IX. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN. BASE IMPONIBLE Y TIPOS IMPOSITIVOS

Los capítulos V y VI contienen el régimen de la cuantificación de la obligación del impuesto. Así, el artículo 11, dentro

del capítulo V, establece las normas de determinación de la base imponible, y el 12, en el capítulo VI, la tarifa del impuesto.

El ILT, en la misma línea que sus “hermano”, el Impuesto Especial sobre Labores del tabaco, de ámbito estatal, configura un sistema de tributación en el que las bases imponibles monetarias se combinan con las no monetarias, para establecer un conjunto eficiente de tributación que no dependa de los vaivenes del mercado en este tipo de productos, en los que, al contrario de lo que sucede en Península, en el que el tabaco es efecto estancado y sujeto a regulación, en Canarias existe una auténtica franquicia comercial sobre el mismo, estando sujeto el mercado a verdaderas “guerras de precios”.

En este orden, el sistema ha configurado seis epígrafes de tributación, en los que los dos últimos no son más que los mínimos de los epígrafes 2 y 3, de tal manera que si éstos resultan inferiores a esos mínimos, que son siempre específicos “puros”, se aplicarán dichas cuantías mínimas.

A) BASE IMPONIBLE

Comenzaremos señalando que la base imponible monetaria, o la parte de la base imponible monetaria, tratándose de epígrafes que combinan una parte no monetaria y otra monetaria, no se define como el importe de la contraprestación en la fase en la que se devenga (como sucede, por ejemplo, en el IGIC o en el AIEM interior) sino que se remite a un concepto

absolutamente nuevo: el precio venta al público recomendado por el fabricante, o el titular de los derechos de comercialización de las labores, o el importador, si para esa labor y marca comercial no existieran los anteriores en Canarias, excluidos el Impuesto General Indirecto Canario y el propio Impuesto sobre Labores del Tabaco.

De la determinación de la base imponible monetaria prevista anteriormente es necesario extraer las siguientes conclusiones:

1) Que no se excluye el AIEM satisfecho o devengado a la importación en la determinación de dicha base imponible, con lo que el mismo, al incluirse dentro del precio final como un coste más, forma parte de la base imponible en las labores importadas (la producción está exenta en virtud del Anexo V de la Ley 20/1991).

2) Que el precio venta al público recomendado es el de la última fase de comercialización, es decir, de la minorista, sin que pueda ser utilizado el precio mayorista de cualquier fase anterior.

3) Que se refiere al precio de la unidad por envase primario, si la marca de la labor en cuestión se comercializa bajo diferentes formatos (cajetilla, cartón, caja de 50 cartones, mazo de 10/25/50 unidades de cigarros, etc.) Se entiende por envase primario de labores del tabaco el menor envase diseñado para constituir en el lugar de comercialización una unidad de venta destinada al consumidor final.

4) Que al tratarse del precio recomendado en la fase minorista, en dicha fase no se devenga IGIC alguno, por aplicarse la exención del artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, con lo que el cálculo el IGIC que se incorpora la mismo es el del IGIC implícito. Es necesario, por tanto, aplicar un algoritmo para hallar la base imponible partiendo del precio venta al público recomendado.

5) Los titulares de derecho de comercialización de labores del tabaco e importadores de las mismas deberán comunicar a la Administración Tributaria Canaria, previamente a su comercialización, los precios de venta por envase primario por ellos recomendados para las distintas labores del tabaco.

Los importadores no tendrán esta obligación cuando existan para la misma clase y marca de labores del tabaco que importan un titular de derecho de comercialización establecido en Canarias.

La comunicación deberá contener una descripción de la labor, indicando su clase, de acuerdo con los conceptos definidos en el artículo 4 de la Ley, número de cigarrillos, cigarros o cigarrillos, contenido en cada paquete, o peso neto para las demás labores, marca y nombre del fabricante. Igualmente contendrá tanto el precio de venta al público recomendado para dichas labores, como el citado precio de venta al público recomendado excluido el IGIC y el propio Impuesto que forme parte del mismo. Cuando los obligados a comunicar decidan modificar los precios fijados para las

labores que comercializan o alguna de las características contenidas en la comunicación anterior, deberán comunicar al Director General de Tributos la modificación antes de que ésta tenga lugar.

Los precios recomendados de venta al público que hubieran sido comunicados se publicarán en la sede electrónica de la Administración Tributaria Canaria. Esto último por una cuestión obvia de seguridad jurídica.

Respecto a la base imponible no monetaria, se configura en términos de 1000 unidades para los cigarrillos y de 1 kilogramo para la picadura, debiendo reducirse a estas unidades si se presentasen de forma diferente. Desde el punto de vista práctico, el cálculo debe realizarse con dos decimales.

B) TIPOS Y EPÍGRAFES

Como decíamos anteriormente hay seis epígrafes, pero los dos últimos son complementarios del 2º y del 3º.

1) El epígrafe uno se aplica a los cigarrillos y cigarrillos, que de acuerdo con el artículo 4 de la Ley:

"2. Se considerarán cigarrillos o cigarrillos si son susceptibles de fumarse sin transformación. Habida cuenta de sus propiedades y de las expectativas normales de los consumidores, están destinados exclusivamente a ello:

a) Los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural.

b) Los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior de tabaco reconstituido del color normal de los cigarrillos que cubre íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los puros con boquilla, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2,3 gramos y no supere los 10 gramos y su perímetro, al menos en un tercio de su longitud, sea igual o superior a 34 milímetros.

Estos productos tendrán la consideración de cigarrillos o cigarrillos según que su peso exceda o no de 3 gramos por unidad.

3. Se asimilarán a los cigarrillos y cigarrillos los productos constituidos parcialmente por sustancias distintas del tabaco pero que respondan a los demás criterios del apartado 2 de este artículo".

La base imponible es monetaria plenamente en este epígrafe y el tipo proporcional del 1 por 100.

2) El epígrafe 2, el más importante desde el punto de vista cuantitativo y de recaudación, se aplica a los cigarrillos. La Ley los define de la siguiente forma:

"4. Tendrán la consideración de cigarrillos los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarrillos ni cigarrillos con arreglo a lo establecido en los apartados anteriores.

Igualmente se considerarán 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.

Un rollo de tabaco contemplado en el párrafo anterior se considerará, a los fines de aplicación de este impuesto, como dos cigarrillos cuando tenga una longitud, sin comprender el filtro ni la boquilla, superior a 8 centímetros, sin exceder de 11 centímetros; como tres cigarrillos cuando tenga una longitud, sin comprender el filtro ni la boquilla, superior a 11 centímetros, sin exceder de 14 centímetros, y así sucesivamente”.

Este epígrafe está formado por una parte monetaria gravada al tipo del 11 por 100 y una no monetaria, esta última con un tipo específico de 6 euros por cada 1.000 cigarrillos. La cuota es la suma de las dos partes.

Como complemento a este epígrafe, se toma el número 5, que establece que si la cuantía determinada de acuerdo con esta combinación prevista en el epígrafe 2 es inferior al resultado de aplicar un tipo específico de 9 euros por cada mil cigarrillos, entonces se tomará esta última como cuota del impuesto.

3) El epígrafe 3 se aplica a la picadura o tabaco para fumar, que se define en el artículo 4:

“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 desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor, no comprendidos en los apartados 2, 3 y 4 del presente artículo, que puedan fumarse.

A los efectos del presente artículo, se considerarán “desechos de tabaco” los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores de tabaco.

6. 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 1,5 milímetros”.

Como especificidad señala el apartado 7:

“7. Se considerará igualmente 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 4 y 5 anteriores.

No obstante, los productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal”.

Para la picadura, también se establece una combinación de tipo específico y alícuota sobre base monetaria, de tal manera que la cuota será la suma del resultado de multiplicar la base imponible

monetaria por 6,5 por 100 y de aplicar un tipo específico de 3 euros por kilogramo de picadura.

Como complemento al anterior, el epígrafe 6 establece que si el resultado anterior es inferior al de aplicar un tipo específico de 8 euros por kilogramo, se tomará como cuota tributaria este último.

4) Por último, el epígrafe 4 establece que el resto de labores tributarán a un tipo proporcional único del 2 por 100 sobre la base imponible monetaria.

Como veíamos más arriba en este mismo artículo, existe un diferencial fiscal sobre este tipo de producto, a favor de Canarias, que determina una tributación inferior que llega a alcanzar el 10 por 100 de lo tributado en Península.

C) EL TABACO NEGRO

La Disposición transitoria segunda de la LILT establece:

"Durante el año 2011, los cigarrillos negros están exentos del impuesto. En el año 2012, los cigarrillos negros estarán gravados a un tipo proporcional del 2,2 por 100 y a un tipo específico de 1,2 euros por cada 1.000 cigarrillos, los cuales irán incrementándose cada año en un 20 por 100 de los tipos impositivos establecidos en el epígrafe 2 del artículo 12. Hasta que se alcancen en el año 2016 los tipos completos, no será de aplicación a estos cigarrillos el tipo único mínimo del epígrafe 5 del artículo 12".

Se trata, por lo tanto, de una exención temporal, con un rearme de los tipos en un 20 por 100 para su equiparación a los cigarrillos rubios en 2016.

D) EFECTO SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IGIC Y DEL AIEM

La cuota del Impuesto sobre las Labores del Tabaco que se devengue en las entregas de estas labores o en la importación, y se encuentre sujeta y no exenta del IGIC y del AIEM, formará parte de la base imponible de estos impuestos, sumándose al importe de la contraprestación para determinar la citada base imponible. En el caso del AIEM, lógicamente sólo se aplica en la importación (como habíamos visto la entrega interior por el fabricante está exenta) y sólo cuando se aplique la base imponible monetaria, y no opere el mínimo resultante de aplicar un tipo específico de 6 euros por cada 1.000 cigarrillos.

X. DEVOLUCIONES

El capítulo VII de la LILT presenta una regulación sistematizada del régimen de devolución del impuesto, y en ella se establece expresamente el derecho a la devolución en las exportaciones a fin de que las labores del tabaco exportadas no lleven incorporadas en su precio el importe del impuesto en aquellos supuestos en que no hayan sido destinadas al consumo. Entronca con el principio general de armonización fiscal en la Unión Europea, aplicable a la imposición indirecta, en virtud del cual los impuestos indirectos, y en particular las accisas, deben ser satisfechas en

el territorio donde vayan a ser consumidos los bienes sobre los que se imponen.

En estos términos, se debe aprobar un modelo para la devolución a la exportación de labores respecto de las que se hubiera devengado e ingresado las cuotas del ILT. Este modelo podrá presentarse al año siguiente de aquél en el que se haya producido la exportación, o transcurrido el trimestre natural en el que se hubiera efectuado la misma.

También la ley reconoce este derecho a la devolución en los casos de destrucción de las labores de tabaco bajo control de la Administración Tributaria Canaria y en los de reintroducción de estas mismas labores en el proceso de fabricación, para satisfacer la exigencia de neutralidad del impuesto en estas operaciones en que las labores del tabaco no han llegado al consumo.

XI. CIRCULACIÓN Y OTRAS NORMAS DE GESTIÓN

El capítulo VIII de la LILT contiene las normas relativas a la fabricación, transformación y circulación de las labores del tabaco, así como de los supuestos de irregularidades en la circulación. En materia de fabricación, se dispone que la misma se realizará en fábricas, en régimen suspensivo, y que en los depósitos del impuesto, pueden realizarse operaciones de desnaturalización, así como otras de transformación que determine el consejero de Economía y Hacienda.

Respecto a los depósitos, ya hablamos de ellos en lo que se refiere al régimen

suspensivo. No obstante, sí que podemos establecer como novedad que el Director General de Tributos pueda autorizar como depósitos del Impuesto los locales de aquellas fundaciones, públicas o privadas, o asociaciones sin ánimo de lucro de carácter social dedicadas a la recuperación de disminuidos físicos o psíquicos, en los que se realicen para terceros el envasado de labores del tabaco, excepcionando a estos sujetos de determinadas obligaciones. Con esta medida se pretende dar cabida normativa a una práctica loable de inserción de minusválidos que ya se está dando en la industria actualmente y que necesitaría de esta cobertura.

Asimismo, se establece que la circulación de las labores del tabaco se realizará siempre en las Islas Canarias, bien a través de alguno de los procedimientos que establece la ley en régimen suspensivo, o bien fuera de este régimen, en los demás casos. Para asegurar el control del impuesto, la circulación de estos productos debe estar sujeta a requisitos especialmente estrictos. Uno de ellos, si no el más importante, es el que la circulación debe efectuarse al amparo de los documentos de circulación. Es tal la importancia que la Ley atribuye a esta obligación formal, que su inobservancia determina, no sólo la aplicación de sanciones por infracciones tributarias, si no también el devengo del Impuesto, como veíamos más arriba, en este mismo artículo. De la misma forma, cuando la circulación de las labores del tabaco no esté amparada por un documento de circulación o estándolo el documento no se ajuste a las normas establecidas,

se procederá a la inmovilización de las labores y, si se trata de la carga completa, también del vehículo.

Los documentos de circulación, que amparan la misma, son los siguientes:

- a) Documentos de acompañamiento, administrativo o comercial.
- b) Albaranes de circulación.
- c) Documentos aduaneros y DUAS de importación y exportación.
- d) Precintas de circulación.

El documento de acompañamiento amparará la circulación de las labores del tabaco con origen y destino en el ámbito de aplicación espacial del Impuesto en los siguientes casos:

- a) Circulación en las islas Canarias en régimen suspensivo.
- b) Circulación de labores del tabaco importadas e inmediatamente expedidas desde el recinto de entrada hasta el lugar de destino, en régimen suspensivo.
- c) Circulación de labores del tabaco que vayan a ser objeto de exportación, desde la fábrica o depósito de expedición, hasta el recinto portuario o aeroportuario de salida.
- d) Circulación por la que resulte aplicable una exención del apartado 1º del artículo 6 de la Ley.

Los albaranes de circulación ampararán la circulación de las labores del tabaco fuera del régimen suspensivo y, en particular, las que realicen los fabricantes, importadores y titulares de los derechos para comercializar las labores del tabaco como consecuencia de las operaciones de autoventa.

El procedimiento de autoventa es un procedimiento tradicional en Canarias de venta de las labores del tabaco, en el que, en el momento de la salida del depósito, el titular de la mercancía desconoce exactamente la cantidad de mercancía que va a ser adquirida por los destinatarios, lo que puede determinar el retorno de parte de la misma, que volverá a ser reintroducida en régimen suspensivo, con el cumplimiento de una serie de requisitos adicionales, fundamentalmente contables y registrales. Este procedimiento tiene su equivalencia en el régimen de ventas en ruta en los Impuestos Especiales de fabricación.

La circulación de labores del tabaco por las Islas Canarias, vinculados a un régimen aduanero suspensivo o mientras mantengan el estatuto aduanero de mercancías en depósito temporal quedará amparada, por el documento previsto en la normativa aduanera, que será normalmente el DUA VEX-CAN. El mismo documento aduanero amparará la circulación en régimen suspensivo desde el recinto de entrada en Canarias hasta la fábrica o el depósito del Impuesto de destino, cuando el titular del depósito coincida con el importador.

El DUA de importación se utilizará asimismo para amparar la circulación de las

labores del tabaco despachadas de importación con devengo del Impuesto desde el recinto de importación a un destino situado en el interior del territorio. Es por tanto, en este caso, un documento de circulación de labores en las que se ha devengado el Impuesto. Asimismo la circulación de las labores del tabaco con destino a la exportación quedará ultimada por el DUA de exportación, salvo cuando se trate de tiendas libres de impuestos, en cuyo caso, la circulación desde la tienda hasta el embarque efectivo se efectuará al amparo de los tiques de compra expedidos por aquéllas.

Las labores del tabaco consistentes en cigarrillos que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino en las islas Canarias, deberán contenerse en envases provistos de una precinta de circulación del Impuesto en las condiciones previstas en esta Orden. Estas precintas de circulación de circulación, o marcas fiscales, son documentos timbrados y numerados sujetos al modelo que se apruebe por la Orden de desarrollo. Se confeccionarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y deberán adherirse en el empaque que constituya unidad de venta para el consumidor de forma que no puedan ser desprendidas antes de que el mismo haga uso de la labor, situándose por debajo de la envoltura transparente o translúcida que, en su caso, rodee el empaque.

Los documentos de circulación serán nulos:

a) Cuando su contenido no concuerde con la cantidad o la clase transportada de labor de tabaco.

b) Cuando el documento carezca de la firma del expedidor o de su representante.

c) Cuando falten los datos necesarios para la correcta identificación del expedidor, del destinatario y de las labores de tabaco transportadas, en los documentos de acompañamiento.

d) Cuando la numeración de las precintas de circulación sea inexacta, falsa o ilegible.

En el capítulo IX de la LILT se regula la gestión del impuesto y se autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para ordenar determinados aspectos de la misma.

En concreto, se establece que, salvo en importaciones, la declaración e ingreso de las cuotas se hará por el régimen de autoliquidación, teniendo los sujetos pasivos el deber de autoliquidar e ingresar el impuesto. Las importaciones, por su parte, se gestionarán de acuerdo con la normativa del Impuesto General Indirecto Canario, haciendo la ley una remisión a esa legislación. En particular, y teniendo en cuenta la existencia de la Ventanilla Única Aduanera de presentación telemática de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias, VEXCAN, la declaración de las importaciones y exportaciones de labores sujetas al ILT se efectuará a través del DUA VEXCAN, liquidándose, en caso de importación, conjuntamente con el IGIC y el AIEM que, en su caso, se devengue.

Como normas especiales de gestión, y obligaciones adicionales a la presentación

de las autoliquidaciones, podemos señalar las siguientes:

- Solicitar, por parte de los fabricantes, titulares de los depósitos del Impuesto y titulares de las labores de comercialización, la inscripción en el Registro de fabricantes, titulares de depósitos y operadores del Impuesto que formará parte del Censo de Empresarios y Profesionales de la Comunidad Autónoma de Canarias. La baja deberá comunicarse a la Administración Tributaria Canaria a través de la correspondiente declaración censal.

- Llevar un libro de fábrica, o de almacén, el que se registrarán las entradas y salidas de las labores, soportando los asientos los correspondientes documentos de circulación.

- Expedir y recibir, en la forma que reglamentariamente se establezca, los documentos de circulación debidamente diligenciados.

- Efectuar periódicamente recuentos de existencias, que pongan de manifiesto, en su caso, las diferencias entre las existencias reales y lo reflejado en la contabilidad.

- Comunicar el precio de venta al público recomendado, como ya habíamos visto antes en este artículo.

XII. RÉGIMEN DE AUTOLIQUIDACIÓN

El régimen de autoliquidación se utilizará para liquidar las cuotas que se devenguen en los siguientes casos:

- Salida de fábrica o depósito del Impuesto.

- Autoconsumo en los citados recintos.

- Supuestos de pérdidas o de cualquier otra irregularidad en la circulación en régimen suspensivo.

El modelo de autoliquidación tendrá periodicidad trimestral o, si el sujeto está obligado a presentar autoliquidaciones mensuales en el IGIC, con periodicidad mensual. Se ha optado por vincular la periodicidad de las autoliquidaciones a la del IGIC, para favorecer la sencillez en cuanto al cumplimiento de las distintas obligaciones con la Administración Tributaria Canaria. Asimismo, cuando técnicamente esté disponible, la intención es que se generalice la presentación e ingreso telemáticos.

La autoliquidación es única por cada sujeto pasivo, y debe identificar los recintos (fábricas o depósitos) a los que se refiere.

Junto con este modelo de autoliquidación, y con carácter accesorio al mismo, deberá presentarse una declaración de operaciones, por cada depósito o fábrica autorizados, que servirá de base para la práctica de la autoliquidación. En dicha declaración se incluirán las existencias iniciales, las salidas de labores, los movimientos entre depósitos o fábricas, las labores reintroducidas en el proceso de fabricación, las mermas y pérdidas no sujetas, etcétera.

XIII. INFRACCIONES Y SANCIONES

El capítulo X presenta una regulación detallada del régimen sancionador del impuesto. En esta línea destaca la tipificación como infracciones tributarias graves, aparte de las reguladas en la Ley General Tributaria, de las siguientes conductas:

a) La fabricación e importación de labores del tabaco con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en la ley y su desarrollo reglamentario.

b) La circulación de labores del tabaco cuando se realice sin estar amparada en los documentos de circulación.

Estas infracciones se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción. (y no del devengo).

Como elementos de graduación de estas infracciones, cuando se produzca comisión repetida de estas infracciones tributarias, la sanción se incrementará en 25 puntos porcentuales. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por las infracciones anteriores. Igualmente, las sanciones se graduarán incrementando la sanción en 25 puntos porcentuales cuando la infracción se cometa mediante el quebrantamiento de las normas de control.

c) La comercialización de labores del tabaco objeto del impuesto que no ostenten marcas fiscales, cuando tal requisito sea exigible reglamentariamente. Esta conducta se sancionará:

1) Con multa de 35 euros por cada 1.000 cigarrillos que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 300 euros por cada infracción cometida.

2) Con multa de 300 euros por cada infracción cometida respecto de las restantes labores del tabaco.

Estas sanciones se graduarán incrementando el importe de la multa en un 50 por ciento en caso de comisión repetida de estas infracciones. La comisión repetida se apreciará cuando el sujeto infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado en virtud de resolución firme en vía administrativa por la comisión de las infracciones de esta naturaleza.

XIV. REVISIÓN

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la LILT, la revisión de los actos de aplicación del impuesto y de las sanciones tributarias relativas al mismo, son reclamables en vía económico-administrativa ante los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Esta precisión se efectúa acorde con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley

9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias; esta Ley establece principios y normas jurídicas generales integrantes del régimen jurídico del sistema tributario canario.

XV. CONCLUSIÓN

El Impuesto sobre Labores del tabaco viene a rellenar un hueco importante en el sistema tributario canario. El mismo, tal y como ha sido configurado por la Ley 1/2011, satisface una cuádruple necesidad:

- Allegar mayores recursos a la Hacienda Autonómica.

- Mantener una significativa menor presión fiscal en el consumo de tabaco que la existente en Península y Baleares.

- Favorecer el mantenimiento de los procesos industriales, artesanales y comerciales, de carácter tradicional, en las Islas Canarias.

- Desincentivar el consumo de tabaco, sobre todo entre los jóvenes, que cuentan con menor capacidad adquisitiva, ayudando a controlar así el gasto sanitario.