

Régimen relativo al IVA a las importaciones y entregas interiores de aceites de origen vegetal o animal utilizados en la producción de Biodiesel

Introducción

En sus procesos de transesterificación las plantas de producción de biodiesel utilizan esencialmente grasas y aceites de origen vegetal o animal. Se trata de los productos definidos por la Nomenclatura Combinada en los códigos NC 1507 al NC 1518 que incluye productos¹ muy diversos, como por ejemplo, aceite de palma, girasol, colza, cacahuete o cualquier tipo de grasa de origen animal o vegetal.

En España, las plantas de producción de biodiesel pueden adquirir estos productos a través el mercado interior, el mercado comunitario o mediante la importación en el mercado internacional. El régimen fiscal aplicable en las entregas de estos productos dependerá fundamentalmente del tipo de operación que se ejecute, estando su circulación y su comercialización bajo el ámbito del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y del Impuesto Sobre el Valor añadido.

El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

El artículo 46 de la Ley 38/92 de los Impuestos Especiales, establece que se encontraran dentro del ámbito del impuesto de hidrocarburos Los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en códigos NC 2710.20, 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquellos cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante.

Por consiguiente, para determinar la inclusión de estos productos en el ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos es absolutamente necesario conocer cuál va a ser su destino, en otras palabras, saber si su destino obedece al de combustible o carburante. No obstante, determinar el

¹ **1507** Aceite de soja (soya) y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente. **1508 10** Aceite en bruto. **1509** Aceite de oliva y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente. **1510** Los demás aceites y sus fracciones obtenidos exclusivamente de aceituna, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, y mezclas de estos aceites o fracciones con los aceites o fracciones de la partida 1509. **1511** Aceite de palma y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente. **1512** Aceites de girasol, cártamo o algodón, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente. **1513** Aceites de coco (de copra), de almendra de palma o de babasú, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente. **1514** Aceites de nabo (de nabina), colza o mostaza, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente. **1515** Las demás grasas y aceites vegetales fijos (incluido el aceite de jojoba), y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente. **1516** Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, parcial o totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados o elaidinizados, incluso refinados, pero sin preparar de otro modo. **1517** Margarina; mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites, de este capítulo, excepto las grasas y aceites alimenticios y sus fracciones, de la partida 1516. **1518 00** Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, cocidos, oxidados, deshidratados, sulfurados, soplados, polimerizados por calor en vacío o atmósfera inerte («estandarizados»), o modificados químicamente de otra forma, excepto los de la partida 1516; mezclas o preparaciones no alimenticias de grasas o de aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites de este capítulo, no expresadas ni comprendidas en otra parte.

instante en que un determinado producto se destina a combustible y carburante y no a otros usos, no es sencillo ni tampoco ajeno a la polémica entre el contribuyente y la Inspección de los Tributos.

Pensemos, por ejemplo, en una importación de un aceite de origen vegetal con destino a la alimentación animal. El despacho aduanero se efectúa a la libre práctica, declarando como destino una actividad ganadera. Posteriormente, se decide que parte de esa cantidad importada se destine a una planta de Biodiesel para producir éster metílico que se va a destinar a carburante. En este caso, la determinación del devengo en el impuesto sobre hidrocarburos, es decir, el instante que nace la obligación tributaria, resultaría muy complicado y sería objeto de múltiples y variadas consideraciones ya que tendríamos que determinar el instante en que el destino cambió por el de combustible y carburante, ¿La fecha del despacho de la importación? ¿La fecha en que se decide su destino por el vendedor? ¿El instante que se expide a la Planta de Biodiesel ?

EL RD 191/2010, terminó con estas controversias, incorporando una nueva redacción al artículo 108 del RD 1165/95, de 7 de julio, del Reglamento de los Impuestos Especiales, en el que explícitamente se precisa en qué momento un producto, de los códigos NC 1507 al NC1518, tiene como destino el combustible y carburante. El citado texto normativo en su artículo 108 ter, establece el siguiente régimen:

"Se considerará que los productos a que los que hacen referencia las letras f y g del artículo 46.1 de la Ley se destinan a un uso como carburante o combustible en el momento en que se produzca la primera entrada en un establecimiento autorizado a fabricar o almacenar productos destinados a tales usos.

Por su parte, el artículo, 46.1 de la Ley 38/92, además de considerar el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 2207.20.00 y el alcohol metílico clasificado en el código NC 2905.11.00 obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, hace mención expresa, como ya hemos comentado, de los productos clasificados en los códigos NC 1507 a NC 1518, incluidos los productos clasificados en códigos NC 2710.20, NC 3826.00.10 y NC 3826.00.90.

En consecuencia, los productos utilizados en una planta de Biodiesel como materia prima (NC 1507 a NC 1518) se consideran incluidos dentro del ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos desde el momento que su destino sea el de combustible y carburante, que será aquél en que en que se produzca la primera entrada en un establecimiento autorizado a fabricar o almacenar productos destinados a tales usos.

Por consiguiente, estos productos, hasta su primera entrada en un establecimiento que tenga la condición de fábrica o depósito fiscal, no serán objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos y en consecuencia podrán circular, ya sea por el ámbito interno o comunitario, sin cumplir con las obligaciones establecidas en la Directiva 2008/118/CEE.² Luego los aceites vegetales y grasas animales que se expidan a una planta de biocarburante, desde un establecimiento que no se encuentre inscritos como fábricas o depósitos fiscales no precisarán de los Documentos de Acompañamiento para amparar su circulación. Lo mismo sucederá en los supuestos de importación³

Como resultado del nuevo criterio incorporado mediante el RD 191/2010, la redacción del artículo 108 ter incorpora adicionalmente una serie de obligaciones para aquellos sujetos que desde el ámbito territorial

² Directiva 2008/118/CEE, de 16 de Diciembre, relativa al Régimen General de los Impuestos Especiales y por la que se deroga la directiva 92/12/CEE (DOUE, 14 enero 2009)

³ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 15 de Diciembre de 2010, V2701-10

interno suministren estos productos a las plantas de Biodiesel⁴. Lo mismo sucede para aquellos supuestos de adquisición intracomunitaria o de importación, donde se instauran ciertas obligaciones⁵

El impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 24 de la Ley 37/92, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales, señala en su apartado 1. letra e) que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas de los bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero (en adelante DDA) y de los que estén vinculados a dicho régimen.

El régimen de DDA se encuentra incluido en aquellos regímenes que define la legislación aduanera y su vinculación debe cumplir con lo establecido en la legislación fiscal ⁶

La definición del DDA se encuentra en el anexo de la Ley 37/92 del IVA, en cuyo apartado quinto⁷, entiende que es el régimen suspensivo aplicable a los supuestos de transformación, fabricación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales en las fabricas o depósitos fiscales.

Por su parte el artículo 12.2 del RD 1624/1992, del Reglamento del IVA, establece que las exenciones relacionadas con el los DDA está condicionada únicamente a los bienes **que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen** que se refiere el artículo 24 de la Ley 37/92 del IVA. ⁸

⁴ Las personas o entidades que envíen desde el ámbito territorial interno estos productos a los establecimientos que determinan, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, su inclusión en el ámbito objetivo del impuesto, deberán inscribirse en las oficinas gestoras en cuya demarcación se encuentre el establecimiento de envío y remitir un parte trimestral a la oficina gestora, exclusivamente por los envíos a que se refiere el párrafo anterior.

⁵ En caso de adquisición intracomunitaria o de importación de los productos a los que se refieren las letras f y g del artículo 46.1 de la Ley, será el adquirente o importador que los envíe a una fábrica o depósito fiscal de hidrocarburos quién esté sujeto a las obligaciones de inscripción y remisión del parte trimestral a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de adquisición intracomunitaria o importación directa de estos productos por una fábrica o depósito fiscal no se exigirán al titular de estos establecimientos las obligaciones de inscripción y remisión de parte trimestral a que se refiere el párrafo anterior. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación al alcohol etílico a que se refiere la letra f del artículo 46.1 de la Ley mientras, de conformidad con la Ley y este Reglamento, se encuentre incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sometido a las reglas de este Impuesto.

⁶ Artículo 24.2. de la Ley 37/92 del IVA: Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación

⁷ Anexo Quinto Ley 37/92 del IVA: En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

⁸ Artículo 12.2 del RD 1624/1992 2. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas

Los aceites y grasas como hemos comentado, no se encuentran en régimen suspensivo, mientras no se haya efectuado la primera entrada en la fábrica de biodiesel, sin embargo, la redacción del artículo 12.2 del RD 1624 /1992 establece una condición, que efectivamente los bienes finalicen su circulación al amparo de dicho régimen.

La Dirección General de Tributos en reciente contestación V1142-12, cambia radicalmente el criterio con relación a los bienes que pueden ser vinculados a un DDA. La nueva interpretación, que los aceites y grasas, si bien no son objeto de los impuestos especiales hasta su primera entrada en los establecimientos de fabricación, establece que la entrega, previa a su consideración de producto objeto de los Impuestos Especiales, estará sujeta pero exenta de IVA. Luego la Dirección General de tributos condiciona a que cualquier bien que se destine a ser colocado en DDA, su entrega se encontrará exenta de IVA.

Nuevamente la Dirección General de Tributos sorprende una vez más cambiando el criterio seguido hasta la fecha. La Ley 37/92 se refiere a los bienes que se vayan a vincular al DDA y el propio artículo 24. 2 de la Ley establece que la vinculación de los bienes se ajustará a la legislación aduanera y la de los Impuestos Especiales. La legislación de los Impuestos especiales considera que los aceites y grasas serán objeto de los Impuestos Especiales en el preciso instante de su "primera entrada" y en consecuencia al amparo del régimen suspensivo. Luego la interpretación de la Dirección General de Tributos, en su reciente consulta V1142-12, sigue sin aclarar la cuestión.

Entregas internas

Como ya hemos comentado, según el artículo 24 de la Ley 37/92, estarán exentas de IVA, las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios destinados a ser vinculados a un régimen de DDA. Los bienes que, en principio, pueden ser destinados a dicho régimen son aquellos que se encuentran en el ámbito de los Impuestos especiales, pero también, según V1142-12, los bienes que no sean objeto del Impuesto Especial.

En consecuencia, la entrega de aceites y grasas, desde el establecimiento de origen que no tenga la condición de fábrica o depósito fiscal, estará exenta de IVA, por aplicación del artículo 24. 1.1. e) de la Ley 37/92 del IVA y de su reciente interpretación de la Dirección General de Tributos modificando el criterio de los términos establecidos por las contestaciones de la Dirección General de Tributos, V2701-10 y V2696-11.

Adquisiciones intracomunitaria

El artículo 26 de la Ley 37/92 del IVA⁹ establece unos determinados supuestos de exención en relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes, entre las que se incluyen aquellas cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado exenta en virtud de lo establecido, entre otros, en el artículo 24. Si los productos se expiden desde un depósito fiscal situado en otro Estado Miembro, circularán en régimen suspensivo de Impuestos Especiales y las entregas se encontrarán exentas de IVA.

operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 24 de la Ley del Impuesto.

⁹ Artículo 26 Ley 37/92. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Estarán exentas del impuesto: Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley.

En los supuestos que el establecimiento de origen de ese otro Estado miembro, no tenga la consideración de fábrica o depósito fiscal, su vinculación a un DDA en los términos expuestos anteriormente, determinará también una entrega exenta de IVA, pero su circulación hasta el establecimiento de destino, no estará amparada por el régimen suspensivo de Impuesto Especial¹⁰

Las importaciones

El artículo 65 de la Ley 37/92 del IVA¹¹, se establecen las exenciones, siempre y cuando se cumplan con las condiciones reglamentarias, en relación a las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de DDA, así como las prestaciones de servicios relacionadas con estas importaciones. El texto reglamentario por su parte establece que la vinculación al DDA requiere que las importaciones se realicen con el cumplimiento de las legislaciones aduaneras y fiscales¹². La norma reglamentaria, en definitiva, viene a precisar que la vinculación dependerá del cumplimiento de las disposiciones que regulan el régimen suspensivo a efectos de los impuestos especiales. En el momento del despacho a la libre práctica, los aceites y grasas importados no son objeto de los impuestos especiales según la ley fiscal, recordemos el artículo 108 ter del RD1165/95, hasta que se produzca la primera entrada en un establecimiento autorizado, pero su importación estará exenta de IVA porque su destino es la vinculación a un DDA en los términos que se refiere la V1142-12.

Con este nuevo criterio de la Dirección General de Tributos carece de sentido a efectos de IVA, la excepción para aquellos supuestos de importación¹³, según señala la Resolución de 27 de junio de 2012, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

¹⁰ Artículo 108 ter del RD 1165/95

¹¹ Artículo 65 Ley 37/92 del IVA. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.

¹² Artículo 20 RD 1624/ 92 Reglamento del IVA. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero. La exención de las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.
2. Que los bienes permanezcan vinculados al régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.
3. Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

¹³ Resolución de 27 de junio de 2012, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Caso especial: En aplicación del art. 108 ter del Reglamento de los Impuestos Especiales, RD 1165/1995, modificado por RD 191/2010, las importaciones de productos a los que hacen referencia las letras f) y g) del art. 46.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, no se entienden destinados a un uso como carburante o combustible hasta el momento en el que se produzca la primera entrada en un establecimiento autorizado a fabricar o almacenar productos destinados a tales usos

En particular la importación de los productos clasificados en los códigos 1507 a 1518 (aceites y grasas), no se considerará sometida a las disposiciones de los impuestos especiales, hasta que no hagan su entrada en los establecimientos mencionados. No obstante, las importaciones de productos clasificados en los códigos 1507 a 1518 que sean objeto de descarga directa en las instalaciones habilitadas como fábrica o depósito fiscal mediante el empleo de tuberías fijas, se declararán bajo un régimen 07 y se consignará en la subcasilla 5ª de la casilla 33 el código de epígrafe de producto según corresponda, y a continuación la clave "S". En la casilla 44 deberá declararse el CAE (Código de Actividad y de Establecimiento) correspondiente al establecimiento en el que entran los productos.

, por la que las importaciones de aceites y grasas, se encontrarán en régimen suspensivo de Impuestos Especiales y por consiguiente exentas de IVA, cuando las descargas se efectúen directamente a instalaciones habilitadas como fábricas o depósitos fiscales mediante el empleo de tuberías fijas.

Conclusiones

Las circulación de los productos comprendidos en los Códigos NC 1507 a NC 1518 expedidos por establecimientos que no posean la condición de fábrica o depósito fiscal según la Ley de los Impuestos Especiales y que tengan como destino una planta de Biodiesel, no se podrá realizar en régimen suspensivo de Impuesto Especial pero la operación de entrega estará sujeta y exenta de IVA.

Los productos con Códigos NC 1507 a NC 1518, serán objeto de los impuestos especiales únicamente desde el instante en que se efectúe la primera entrada en un establecimiento autorizado a fabricar o almacenar productos destinados a tales usos o que hayan sido expedidos desde otra fábrica o Depósito Fiscal.

En los supuestos de importaciones de los productos con Códigos NC 1507 a NC 1518, la operación de importación devengará IVA, pero exento, independientemente si los productos son descargados directamente mediante el empleo tuberías fijas a instalaciones habilitadas como fábricas o depósito fiscal.

El nuevo criterio de la Dirección General de Tributos, plantea ciertas incertidumbres. ¿Las demás entregas de productos utilizados en las plantas de biodiesel, que no son objeto de los Impuestos Especiales, en la medida que no sean consumidos ni utilizados en el proceso y que de alguna manera se incorporen al producto final estarán exentas de IVA?

Este nuevo criterio De la Dirección General de Tributos, significa que estarán exentas las entregas de aceite y grasas sin que exista la posibilidad de renuncia a la exención, ya que no es uno de los supuestos contemplados en el artículo 20 de la Ley 37/92 del IVA. Luego, cualquier IVA pagado al proveedor por este concepto será considerado un IVA no deducible, independientemente que se pueda utilizar el mecanismo de la solicitud de ingresos indebidos.