

Depósitos fiscales: La controvertida obligación de almacenar y la rotación de existencias

El artículo 11 del RIIIEE exige que los depósitos fiscales que introduzcan graneles líquidos dispongan de tanques de almacenamiento con la capacidad mínima, conforme el volumen de entradas que indique la oficina gestora. Se trata de una medida preventiva que implícitamente comporta no solo la obligación de almacenar físicamente el producto, excluyendo la posibilidad de realizar entradas que se expiden de forma inmediata, sino también, a que sea la oficina gestora la que fija el periodo de tiempo que el producto ha de estar almacenado.

Efectivamente, en la medida en que el citado artículo 11 del RIEE depara que el volumen de los tanques de almacenamiento no será la que de *motu proprio* decida el empresario, sino el que señale la Oficina gestora, será inevitable el debate sobre el tiempo que los productos deben estar almacenados, pues para determinar la capacidad adecuada de un tanque es ineludible ponderar el índice de rotación de existencias, es decir, la relación capacidad/tiempo. El tiempo de almacenamiento de los combustibles y carburantes no obedece a razones estables, sino más bien lo contrario, pueden estar almacenados, meses, semanas, días, horas, minutos e incluso segundos, decisión que incumbirá a la voluntad del empresario y de las condiciones de mercado, pero de ningún modo puede corresponder a la autoridad tributaria. En un mercado caracterizado por una rotación extraordinaria y arraigada volatilidad de precios, interesará en ocasiones que el producto esté almacenado durante largos periodos, mientras que en otras, tan solo se recibirán para reexpedirlos inmediatamente. Por esta razón, el precepto reglamentario que dispone que la oficina gestora sea quien determine el tiempo y en consecuencia la capacidad de los tanques que precisa un depósito fiscal se nos antoja definitivamente como una medida inadecuada y de injustificado intervencionismo de la Administración tributaria en el ámbito empresarial.

Por ejemplo, supongamos que un operador de combustibles y carburantes solicita autorización para un depósito fiscal con unas entradas estimadas de 50.000 metros cúbicos al año. El titular prevé que los productos estén almacenados durante un periodo de un año, aceptando que los tanques se llenan una vez que están vacíos, la capacidad mínima que deberá disponer su titular será de 50.000 metros cúbicos. Pero si el sujeto, en vez de un año, prevé que el carburante esté almacenado un día, tan solo serán necesarios 136,986 metros cúbicos, volumen que corresponde a una entrada de cuatro vehículos cisterna de 32.000 litros, rotación ciertamente muy reducida para un operador en el mercado mayorista de

carburantes, y aún será menor, si en lugar de un día, el almacenamiento es de 12 horas, en que serán suficientes 68,493 metros cúbicos (dos cisternas). Pero, en la práctica los tanques no se llenan de golpe cuando están vacíos, los carburantes se introducen y expiden continuamente, lo que significa que la capacidad exigida podría ser todavía menor, pues bastará con introducir el producto y volverlo a expedir simultáneamente. Por esta razón, será impropio exigir una concreta capacidad sin contemplar el periodo tiempo en que los productos deberán estar almacenados, cosa que obviamente la Oficina Gestora no puede precisar -y menos obligar- al no estar facultada para ello.

El apartado 11 del artículo 4 de la Directiva 118/2008, aporta una definición de “depósito fiscal” garantizando una interpretación jurídica común al mismo tiempo que crea un marco claro y coherente válido en toda la UE¹. La definición alude a todo lugar autorizado “en el que un depositario autorizado produzca, *transforme, almacene, reciba o envíe*, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo”. La utilización de la partícula “o” contenida en el precepto transcrito indica alternativa entre varias opciones², lo que significa que el depositario autorizado puede *transformar, almacenar, recibir o enviar* productos, sin que obligatoriamente deba realizar todas y cada una de estas actividades, es decir, podrá recibir y expedir en régimen suspensivo sin necesidad de transformar o almacenar con anterioridad. En idénticos términos debe interpretarse el artículo 4 de la LIIIE que se refiere al “establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, puede *almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse*, en régimen suspensivo, productos objeto del impuesto”. En este caso, la norma interna enumera las operaciones posibles que pueden llevarse a cabo en un depósito fiscal, y del mismo modo que la Directiva no se desprende la necesidad de completarlas todas y cada una de ellas, basta con observar que un oleoducto o gasoducto - depósitos fiscales-, no almacenan ni transforman los productos. Debe recordarse, a este respecto, que según reiterada

¹ INFORME DE LA COMISIÓN al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación y evaluación de la Directiva 2020/262/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales. Bruselas, 21.4.2017 COM (2017):

3.1. Ámbito de la evaluación La evaluación abarca la Directiva en su integridad, si bien se centra en sus capítulos III a V. Los capítulos I y II se han incluido en la evaluación en la medida en que sus disposiciones abordan cuestiones pertinentes a efectos de las disposiciones de los capítulos III a V. El capítulo I define los impuestos especiales sobre el consumo y aporta definiciones comunes de conceptos tales como «depositario autorizado» o «depósito fiscal». Las definiciones comunes garantizan una interpretación jurídica común de esos términos y proporcionan un marco claro y coherente. “La Directiva 2020/262/CE establece definiciones comunes a escala de la UE de los diferentes tipos de operadores económicos autorizados a mantener y transportar productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Estas definiciones contribuyen a crear un marco claro y coherente para la tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales y garantizan la igualdad de trato entre empresas”.

² STJUE (Sala Quinta) asunto C-434/97, de 24 de febrero de 2000: “Además, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véase, en particular, la sentencia de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas, C-372/88, Rec. p. I-1345, apartado 19). 23. En primer lugar, en las versiones en lenguas alemana, española, francesa, italiana y portuguesa, la utilización de la partícula «o» concede una alternativa entre el respeto de las normas impositivas comunitarias relativas a los impuestos especiales y la observancia de las referentes al IVA, mientras que en las versiones en lenguas inglesa, danesa, finesa, griega, neerlandesa y sueca, el término «y» parece exigir que se respeten ambos tipos de normas”.

jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una disposición de Derecho comunitario puede ser objeto de varias interpretaciones de las cuales sólo una puede garantizar su efecto útil, debe dársele prioridad a esta interpretación (la sentencia de 22 de septiembre de 1988, Land de Sarre y otros, 187/87, Rec. p. 5013, apartado 19). Además, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véase, en particular, la sentencia de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas, C-372/88, Rec. p. I-1345, apartado 19).

Sin embargo, el principio mantenido por la Administración en RIIEE, pese a que el establecimiento observe íntegramente las condiciones reglamentarias, es no autorizar a los titulares de instalaciones que no almacenen los productos, excluyendo aquellas que reciben y expiden de forma inmediata. En particular en el mercado de los combustibles y carburantes, son las instalaciones empleadas por los pequeños distribuidores— operadores-distribuidores situados en el segundo nivel del mercado—cuya actividad se distingue precisamente por un índice de rotación de existencias muy alto que les aporta una disminución del tiempo de circulación, de los costes de gestión y de la adhesión de terceros. Este modo de actuar, por el que los titulares consiguen distribuir en régimen suspensivo sin llegar a almacenar o si se hace, es por intervalos brevísimos de tiempo, responde a una economía de opción perfectamente normalizada que proporciona una eficiente competitividad en un mercado precisamente caracterizado por su ausencia.

El régimen suspensivo no es consecuencia del almacenamiento. Es un régimen fiscal exclusivamente subordinado a la circulación, mientras que el depósito fiscal es el lugar habilitado para recibir, almacenar, fabricar o expedir los productos que se encuentra bajo ese régimen. Esta es una cuestión que a menudo se confunde y dado a no pocas y desatinadas interpretaciones. Los productos, a diferencia de los depósitos aduaneros, no adquieren el régimen fiscal suspensivo por el hecho de estar almacenado en un depósito fiscal, sino por la vinculación a dicho régimen declarada por el fabricante o el importador en el instante que se inicia la circulación. El régimen permanecerá mientras los productos transiten entre depósitos fiscales, esto es, por los “lugares” autorizados intervenidos y controlados por la autoridad tributaria, y es precisamente esta actividad supervisora y no otra, la que estará supeditada a los requisitos de las autoridades de cada Estado a los efectos de impedir cualquier posible fraude, evasión o abuso.

Cuando un depósito fiscal no almacena, o si lo hace, no es por la totalidad de los productos que maneja, pues algunos se reexpiden de forma automática una vez recibidos, el régimen suspensivo continúa si estos se expiden en ese régimen, o bien, devengan el impuesto ingresando el titular la cuota que corresponda. La obligación de almacenar previamente a la reexpedición carece de sentido económico, tributario en aras a evitar el fraude, la evasión o el abuso, y del interés general, pues se almacene preliminarmente o no, el ingreso el impuesto siempre está garantizado por el tenedor mediante la prestación de garantías suficientes (avales, seguros, etcétera) para responder del ingreso del impuesto.

Bastará una vez más, observar las figuras tributarias que actúan en el régimen suspensivo garantizando la circulación y que, en ningún caso se almacenan los productos, como sucede con el expedidor registrado, el receptor y depositario autorizado para los casos contemplados en el artículo 17 de la Directiva y de la LIIEE y los depositarios autorizados titulares de oleoductos o gasoductos. Incluso en ocasiones, ni siquiera el depositario autorizado estará obligado a introducir el producto en el establecimiento, como sucede cuando la Oficina Gestora en virtud de lo dispuesto en el artículo 108 ter del RIIEE, autoriza a mezclar los hidrocarburos en el propio buque mientras está atracado en el puerto en que está ubicado el depósito fiscal.

Estos últimos son especialmente relevantes, pues muestran la incoherencia del precepto, en particular en aquellos depósitos fiscales que efectúen entregas directas, es decir, los depósitos fiscales que no almacenan según está previsto en el artículo 17 del de la LIIEE que autoriza las entregas directas. Luego, el precepto además de ser contrario a la LIIEE obliga a conocer por anticipado el importe de las ventas que se realizan por el sistema contemplado en el citado artículo 17 de la LIEE, cosa realmente imposible.

En otro orden de cosas, debemos recordar que las condiciones impuestas por cada Estado para autorizar un depósito fiscal deben tener, según la Directiva 118/2008, como único propósito impedir el fraude, la evasión o el abuso, al punto que cualquier requisito o condición exigida respecto al conjunto de medios técnicos, servicios e instalaciones del depósito, deberá perseguir justamente esa finalidad. Si no fuera así, se privaría de todo efecto útil al artículo 16 de la Directiva 118/2008 que dispone que la "apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro y a los requisitos que tienen derecho a determinar a los efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso. Por ejemplo, la autoridad tributaria de un Estado puede exigir la implantación de sistemas de medida adecuados, entre otras



razones porque es ineludible el recuento de existencias, pero no podrá obligar a emplear un concreto instrumento metrológico, a no ser que con ello que se evite el fraude, la evasión o el abuso. Lo mismo se puede decir con respecto a la exigencia de almacenar físicamente los productos o de disponer de una capacidad de tanques prefijados por la oficina Gestora, ambas medidas exigidas por no importa qué finalidad preventiva.