



NUM-CONSULTA V2392-12

ORGANO G DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

FECHA-SALIDA 12/12/2012

NORMATIVA Ley 38/1992, art. 4, 7, 15 y 50

DESCRIPCION-HECHOS La sociedad consultante va a proceder a la fabricación de un aditivo de carburante clasificado en el código NC 3811. El aditivo se elabora utilizando como materia prima gasóleo y otros productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos.

CUESTION-PLANTEADA Posibilidad de elaborar el producto en régimen suspensivo de impuestos especiales. En este caso, tributación de los productos sujetos recibidos y del aditivo elaborado.

CONTESTACION-COMPLETA El apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

“1. A los efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos:

(...)

d) Los productos clasificados en el código NC 3811.

(...)”

Por su parte, los apartados 1, 2 y 3 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales, establecen:

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

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

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

Por lo tanto, la fabricación de un aditivo para carburantes clasificado en el código NC 3811 ha de realizarse, en principio, en una fábrica de hidrocarburos, en régimen suspensivo. No obstante, existe la posibilidad de efectuar dicha fabricación fuera del régimen suspensivo, si resultara aplicable al proceso concreto mediante el que se elabore el aditivo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales.



Para dilucidar si un proceso de fabricación concreto puede realizarse fuera del régimen suspensivo es necesario verificar si dicho proceso constituye una operación de transformación que, respondiendo al concepto establecido en el apartado 32 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales, cumple igualmente con lo establecido en la norma transcrita. Ahora bien, la consultante plantea lo contrario, es decir, si puede fabricar en régimen suspensivo un aditivo para carburantes que se clasifica en el código NC 3811.

Al respecto, esta Dirección General entiende que el fabricante de un aditivo para carburantes clasificado en el código NC 3811 puede fabricar este producto en régimen suspensivo, pues se trata de fabricar un producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos. Para fabricar en régimen suspensivo, el fabricante ha de inscribirse como tal en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se encuentre el establecimiento donde se elabora el aditivo, presentando la documentación a que se refiere el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

Una vez inscrito el establecimiento como fábrica de hidrocarburos, la recepción de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, procedentes de otras fábricas o de depósitos fiscales de hidrocarburos, se realizará en régimen suspensivo, al amparo del correspondiente documento administrativo electrónico o documento de acompañamiento, según corresponda. Inscrito el establecimiento como fábrica, no se permitirá la entrada en él de productos por los que ya se hubiera devengado el impuesto, como establece el apartado 5 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales.

La consultante pregunta únicamente por la tributación del aditivo fabricado, que elabora a partir de gasóleo. Ahora bien, el aditivo se elabora a partir de gasóleo y de otros principios activos que quedan también incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, por efecto de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales, que establece:

“2. Estarán también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.”

En relación con el devengo, el apartado 1 del artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales, establece que el impuesto se devenga:

“1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos



especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) a uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.”

Por lo tanto, en el momento de la salida de fábrica del aditivo clasificado en el código NC 3811, con un destino fuera del régimen suspensivo, se producirá el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos. El producto se utiliza como aditivo para carburantes, por lo que tributará al tipo impositivo del epígrafe 1.1 del la tarifa 1ª del Impuesto, establecida en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, como determina el epígrafe 2.18 de la Tarifa 2ª. Igualmente se producirá el devengo del impuesto respecto de cualquier otro producto objeto del impuesto que saliese de fábrica con un destino fuera del régimen suspensivo.

Además, se produce el devengo del impuesto en el momento del autoconsumo de los productos objeto del impuesto, tanto de los recibidos en la fábrica en régimen suspensivo como de los fabricados en ella. Cabe recordar que el apartado 3 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales define “autoconsumo” como “El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo.”

CONTESTACION-COMPLETA Y a los efectos de la tributación efectiva de los autoconsumos, cabe igualmente señalar que, como establece el apartado 1 del artículo 47 de la Ley de Impuestos Especiales:

“1. No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

a) La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.”

Por lo tanto, cada uno de los productos objeto del impuesto recibidos en régimen suspensivo y consumidos en el establecimiento tributará, con ocasión de su autoconsumo, al tipo que le corresponda de los establecidos en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, salvo que le resulte aplicable uno de los supuestos de no sujeción citados. Naturalmente, sin perjuicio de la no sujeción que corresponda a las pérdidas admisibles, acaecidas en régimen suspensivo, conforme a lo establecido en el artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales