

EL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS LA FABRICACIÓN

La LGT en su Artículo 20 establece lo que se entiende por Hecho imponible, definiéndolo como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. En base a ello, la LIE, en su artículo 5, delimita cuál es ese presupuesto en el IEH, es decir, cuál es el “hecho objetivo” que al realizarlo producirá la obligación de contribuir. La LIE acude al concepto de “fabricación” y al de “la importación” al señalar en el apartado 1 del citado artículo 5 que “están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad”.

Es importante indicar que la fabricación y la importación no se circunscriben exclusivamente a todos aquellos productos fabricados o importados en el territorio español, sino que se extiende a todo el ámbito comunitario. De esta forma se consigue que la realización del hecho imponible, aunque se lleve a cabo en otro Estado Miembro, comportará igualmente el nacimiento de la obligación de contribuir. Sencillamente lo que se pretende con ello -es obvio que el legislador no quiere ir más allá de su soberanía impositiva- es la tributación de todos los productos que se consumen en España independientemente de cual sea su origen, ya que recordemos que estamos ante un impuesto sobre consumos específicos. Y esto lo deja muy claro la LIE, ya que a pesar que la obligación de contribuir nace con la fabricación o importación de los productos en cualquier estado de la UE, solamente se aplicará el impuesto según indica el apartado 2 del mismo artículo “...respecto de los productos que se encuentran en el ámbito territorial interno...”.

Como sucede con cualquier otro tributo, en el IEH para que se origine una obligación tributaria, previamente se debe haber realizado un hecho imponible, pero en nuestro caso no es indispensable, como hemos dicho, que los productos se fabriquen o se importen en España. Así por ejemplo, la adquisición por parte de una empresa española de una partida de gasóleo fabricado –hecho imponible- en una refinería situada en otro estado de la UE no originará la obligación de contribuir por el IEH hasta que ese producto físicamente se encuentre en España. Pero tampoco, será requisito necesario que el producto haya sido adquirido por una empresa española. El fabricante simplemente puede situar el producto en España sin realizar venta alguna. En efecto, si observamos el citado apartado 2, sólo hace referencia a los productos que se “encuentren” en el territorio de aplicación del impuesto sin que necesariamente se trate de “productos adquiridos”, como sucede en la Ley del IVA, en el que el hecho imponible es la adquisición intracomunitaria de bienes realizadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas. Para el IEH, en principio, la persona que compra y en consecuencia es propietaria del producto va a resultar poco relevante.

El concepto de fabricación

Habitualmente hablamos de fabricación como aquel proceso, normalmente industrial, por el que se realiza una transformación de las primeras materias en productos semielaborados, o de estos en otros finales y terminados. Ciertamente, que la LIE no se aleja de esta definición, pero abarca un concepto mucho más amplio del que vulgarmente conocemos. El apartado 18 del artículo 4 de la LIE indica lo que se entiende por fabricación que será cuando se lleve a cabo las siguientes operaciones:

- La extracción de productos objeto del impuesto
- Cualquier proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros incluida la transformación

Curiosamente, a diferencia de otros textos legislativos, la LIE renuncia a fijar un marco jurídico claro para delimitar el hecho imponible en el IEH. La Ley del IVA, por ejemplo, dedica el título primero y dos capítulos a definir el hecho imponible. En nuestro caso, tan sólo se hace referencia en el artículo 5 acudiendo escuetamente a la expresión genérica de “fabricación” y a partir de ahí, necesariamente tendremos que ayudarnos del resto del texto de la Ley, en especial de los artículos 4, 15 y 53, para conseguir delimitar correctamente el hecho imponible. La consecuencia de este “desorden” dará lugar a continuas interpretaciones como veremos más adelante.

1) La extracción de productos objeto del impuesto.

La Ley no explica lo que se entiende por “extracción”. En su sentido más usual, el término “extraer” expresa la realización de una actividad destinada a sacar algo de donde estaba o a la obtención de una cosa a partir de otra de la que forma parte. Si consideramos a la fabricación- hecho imponible- como un proceso industrial por el que se transforman las materias primas, la expresión “extracción” poco tiene que ver con la de fabricar.

Por consiguiente, cuando incluimos la “extracción” en el concepto tributario de fabricación, vamos mucho más allá de lo que entendemos habitualmente por el término “fabricar”. De este modo, por ejemplo, sacar petróleo del subsuelo es una actividad de fabricación, aunque no se elabore ningún producto, sino que se extrae. Lo mismo sucederá la recuperación del fuel de las sentinas de los barcos o de las aguas hidrocarburadas ya que en este caso la actividad consiste en extraer un producto de aquel en que encuentra diluido, en este caso el agua. No obstante, no sucederá lo mismo con el tolueno, NC 2902.30, que se recupera de la tinta utilizada en las industrias de artes gráficas, que se asemejará más a un proceso industrial, que a una “extracción”.

2) Proceso de obtención de productos a partir de otros, incluida la transformación.

La LIE cierra su definición del apartado 18 del artículo 4 con un criterio increíblemente amplio, al considerar a la “fabricación” además de la extracción de los productos, todo aquel proceso que se fundamente en la obtención de un producto a partir de otro aunque éste último también se halle sujeto al impuesto. Así, observaremos que existe fabricación, cuando por ejemplo del mineral de Hulla, -producto no sujeto- se obtiene el gas de hulla, NC 2705 –producto sujeto- pero también, cuando del crudo de petróleo,- sujeto- se obtiene la gasolina que también tributa.

De esta forma la LIE incluye la transformación en el concepto de fabricación. El apartado 32 del artículo 4 delimita el término “Transformación” puntualizando como un proceso de fabricación en el que:

- 1.- La obtención de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido.
- 2.- Los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado.
- 3.- Se adicionan marcadores o trazadores a los productos.

No obstante, existen ciertas operaciones de transformación que no tendrán la consideración de fabricación.

a) Cita el apartado 3 del artículo 15, que no tendrán la consideración de fabricación aquellas 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. Este sería el caso, por ejemplo, del proceso de mezcla de gasóleo y biocarburante llevado a cabo en una Estación de Servicio o en un Almacén fiscal. Se trata de dos productos sujetos al impuesto, NC 2710 y NC 2710, siendo el producto resultante un NC 2710 sometido a la misma tributación.

b) No tendrán la consideración de fabricación, según el apartado 2 del artículo 53 de la LIE, las operaciones mediante las cuales el usuario de un producto objeto del impuesto vuelva a utilizarlo en el mismo establecimiento, siempre que el impuesto satisfecho por el mismo no sea inferior al que corresponda al producto reutilizado.