



|                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>NUM-CONSULTA</b>          | V2311-13                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| <b>ORGANO</b>                | SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>FECHA-SALIDA</b>          | 11/07/2013                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>NORMATIVA</b>             | RIIEE RD 1165/1995 art. 50-3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>DESCRIPCION-HECHOS</b>    | : Los distribuidores minoristas de gasóleo comercializan diferentes productos, que comercialmente se denominan gasóleo A, B (éste, con dos contenidos distintos en azufre) y C, si bien la Ley de Impuestos Especiales engloba al B y al C en un único epígrafe de las tarifas del Impuesto sobre Hidrocarburos. Entre las obligaciones en materia de gestión del Impuesto sobre Hidrocarburos figura la llevanza, en los establecimientos afectados, de una contabilidad de existencias adaptada a lo dispuesto en el artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>CUESTION-PLANTEADA</b>    | Alcance de las obligaciones establecidas en el artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales, en relación con los distribuidores minoristas de gasóleo.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>CONTESTACION-COMPLETA</b> | <p>1.- En relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, el artículo 48 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:</p> <p><i>“1. La base del impuesto estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15º C. Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ).</i></p> <p><i>2. La determinación del volumen en función de la temperatura se efectuará mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982”</i></p> <p>2.- El artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece:</p> <p><i>“1. Con independencia de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los establecimientos afectados por la normativa de los impuestos especiales deberán llevar una contabilidad de existencias de los productos objeto de los impuestos especiales para el control de los movimientos de productos y, en su caso, de marcas fiscales.</i></p> <p><i>La obligación anterior se cumplirá mediante un sistema contable en soporte informático, que deberá cumplir las exigencias y necesidades reglamentarias. No obstante, la oficina gestora podrá autorizar, a solicitud de los interesados, la utilización de libros foliados llevados de forma manual.</i></p> <p><i>La oficina gestora, previo informe, en su caso, de los servicios de Intervención, autorizará el modelo de libros de contabilidad de existencias y el sistema contable informático del establecimiento.</i></p> |



*Cuando se trate de un sistema contable de varios establecimientos de los que sea titular una misma persona o entidad, éste podrá solicitar a la oficina gestora que se autorice un único sistema contable válido para todos los establecimientos de los que sea titular. (...)*

*3. Los asientos en los libros de contabilidad de existencias deberán realizarse de forma que se diferencien los diversos productos, epígrafes y regímenes fiscales aplicables a los mismos. Las cantidades de productos contabilizadas se registrarán en las mismas unidades y temperaturas en que se determina la base imponible del impuesto especial correspondiente. (...)*”

3.- Las obligaciones tributarias en las que incurren los distribuidores minoristas no son iguales para todos ellos. Esto es así porque dentro de este grupo pueden encontrarse sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos (reexpedidores), titulares de un almacén fiscal que no realizan reexpediciones o simples detallistas que únicamente desean comercializar gasóleo bonificado en una instalación de venta al por menor, en la que los vehículos se suministran directamente. Según el caso, los registros contables que han de llevar estos distribuidores afectarán a todos los productos comercializados o únicamente al gasóleo bonificado. En todo caso, las cuestiones concretas que, sobre la forma de llevar esta contabilidad, ha planteado la asociación consultante son:

- ¿Han de llevarse libros separados de los diferentes productos que se comercializan en el establecimiento?
  - ¿Sería suficiente llevar libros agrupando estos productos según los epígrafes fijados en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales?
  - ¿Debe entenderse que las cantidades de producto deben anotarse obligatoriamente en miles de litros a la temperatura de 15 °C o puede llevarse la contabilidad en litros, siempre a 15 °C?
- En respuesta a estas cuestiones, esta Dirección General entiende lo siguiente:

El artículo 50, apartado 1, del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que “La oficina gestora, previo informe, en su caso, de los servicios de Intervención, autorizará el modelo de libros de contabilidad de existencias y el sistema contable informático del establecimiento.” Establece igualmente que “la oficina gestora podrá autorizar, a solicitud de los interesados, la utilización de libros foliados llevados de forma manual.”. Por tanto, corresponde a la oficina gestora autorizar los modelos de libros que presente el titular del establecimiento.

En todo caso, el artículo 50, apartado 3, del Reglamento de los Impuestos Especiales no prescribe que haya de llevarse un libro por cada producto, pero sí que los asientos permitan diferenciar “en los libros contables” los diversos productos, epígrafes y regímenes fiscales aplicables a los mismos. Esta referencia del Reglamento a “los libros contables” alude a la obligación de llevar varios libros, en aquellos establecimientos en que el Reglamento lo impone, generalmente fábricas y depósitos fiscales. No siendo éste el caso de los distribuidores minoristas, el titular de un establecimiento minorista podrá optar por llevar uno o varios libros, según lo considere necesario, siempre que se diferencien los distintos productos, epígrafes y regímenes fiscales.



Por otro lado, el gasóleo que tributa por el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos comprende varias calidades de producto con especificaciones comerciales diferenciadas; así, en este epígrafe 1.4 se incluyen el gasóleo B con un contenido máximo de azufre de 10 mg/kg (ppm), el gasóleo B con un contenido máximo de 1000 mg/kg (ppm) y el gasóleo C.

Así las cosas, el Anexo II de la Orden HAP/71/2013, de 30 de enero, por la que se modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos, y otra normativa tributaria (BOE de 31 de enero), establece, entre las reglas para cumplimentar el modelo 582 de regularización por reexpedición de productos a otra comunidad autónoma, las siguientes:

*“Epígrafe: se indicarán los epígrafes establecidos en el anexo XLIV de la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre. Únicamente han de figurar productos gravados con un tipo estatal especial.*

*Base imponible: las bases imponibles serán las correspondientes al período de liquidación para cada epígrafe y Comunidad Autónoma de destino. Se expresarán en la unidad correspondiente a cada epígrafe, con dos cifras decimales, redondeando por defecto o exceso, según que la tercera cifra decimal sea o no inferior a 5”.*

Así, para determinar la base imponible en el caso de un reexpedidor, no resulta necesario desagregar los productos más allá del nivel que corresponde a cada epígrafe. Atendiendo a las posibilidades legales de devolución del impuesto recogidas en los artículos 52.b), 52 bis y 52 ter de la Ley de Impuestos Especiales, establecidas para la utilización de gasóleo como carburante, tampoco parece necesaria esta desagregación pues, aunque el uso como carburante no es propio del gasóleo C dadas sus características técnicas, no se produce fraude fiscal al utilizar gasóleo B como combustible o, si tal supuesto fuese técnicamente posible, gasóleo C como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, al encontrarse ambos en el mismo epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por consiguiente, esta Dirección General entiende que los distribuidores minoristas de gasóleo no precisan, a efectos fiscales, llevar una contabilidad separada para el gasóleo B respecto de la que lleven para el gasóleo C.

En todo caso, cabe recordar que las diferentes obligaciones de marcado para el gasóleo B y C implican una necesaria separación en su almacenamiento y, por ello, una contabilidad diferenciada. En efecto, la Orden PRE/1724/2002, de 5 de julio, por la que se aprueban los trazadores y marcadores que deben incorporarse a determinados hidrocarburos para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 10 de julio) determina que el gasóleo B incorpore un colorante rojo y el gasóleo C un colorante azul. Por lo anteriormente expuesto, una separación contable entre gasóleo B y C no es necesaria a efectos fiscales, pero sí a efectos técnicos puesto que la disposición Primera. 3 de esta Orden establece que: *“Los aditivos y trazadores comprendidos*



*en el apartado 1 completarán las especificaciones técnicas del gasóleo B, y los comprendidos en el apartado 2, las del gasóleo C.”*

Respecto de la obligación de registrar las cantidades de productos en miles de litros medidos a la temperatura de 15° C, el artículo 50.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece claramente que estas cantidades *“se registrarán en las mismas unidades y temperaturas en que se determina la base imponible del impuesto especial correspondiente”*; para el gasóleo, por lo tanto, en miles de litros medidos a 15° C.

En el caso de los detallistas a que se refiere el artículo 106.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, cuyas obligaciones registrales – en tanto no reciban por algún procedimiento de circulación intracomunitaria- se limitan únicamente al gasóleo bonificado, deben efectuarse diariamente asientos de data *“con indicación de la lectura que arroje el contador del surtidor del gasóleo”* En una estación de servicio, los aparatos surtidores de gasolina y de gasóleo miden los litros que expiden sin considerar la temperatura a la que se sirven, es decir, según resultan a la temperatura ambiente. Incluso en este supuesto, el detallista deberá reconvertir los litros medidos en el surtidor a temperatura ambiente para consignarlos en el registro en unidades fiscales (miles de litros medidos a 15° C).