

IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

RESUMEN: Se plantea la posibilidad de almacenar en los propios camiones cisterna, así como que el volumen suministrado en el procedimiento de ventas en ruta se consigne a la temperatura ambiente y no a 15º.

UM-CONSULTA V1408-09

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

FECHA-SALIDA 16/06/2009

NORMATIVA RIIIE RD 1165/1995, art. 13, 27, 40 y 50.

DESCRIPCION- En determinados momentos, en un almacén fiscal dedicado al

HECHOS suministro directo a instalaciones fijas, que realiza ventas en ruta, se almacenan, en camiones cisterna, productos objeto de los impuestos especiales excediendo la cantidad de almacenamiento recogida en los planos del recinto del establecimiento aportados en la solicitud de autorización.

CUESTION-PLANTEADA A) Si constituye irregularidad la tenencia de productos almacenados en los camiones cisterna cuando ello implique tener unas existencias de productos mayores a la capacidad de almacenamiento autorizada.

B) Ventas en ruta: 1) Si en las notas de entrega se debe expresar la cantidad de producto entregado al destinatario en volumen a la temperatura de 15º C, o si, por el contrario, puede recogerse en las mismas el volumen suministrado a la temperatura ambiente. 2) Si existe obligación de consignar, en el registro de documentos de circulación, las notas de entrega realizadas e identificar a los receptores y las cantidades entregadas.

CONTESTACION-

COMPLETA A) Tenencia de los productos almacenados en camiones cisterna.

El apartado 1 del artículo 13 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales (BOE del 28), establece:

“Los empresarios que deseen poner en funcionamiento un almacén fiscal, lo solicitarán de la oficina gestora correspondiente al lugar de instalación, adjuntando la documentación necesaria para su inscripción en el registro territorial. Acompañará al escrito una memoria de la

actividad que piensa desarrollar y una estimación razonada del mercado que espera atender.”.

Igualmente, este mismo artículo 13, en su apartado 3, señala:

“La oficina gestora autorizará, en su caso, el funcionamiento del almacén fiscal, inscribiéndolo en el registro territorial y expidiendo la tarjeta de inscripción correspondiente. La oficina gestora podrá limitar la autorización a una determinada cantidad así como exigir del solicitante la previa designación de sus proveedores.”

Asimismo el artículo 40, en su apartado 2, de este mismo Reglamento señala:

“2. Con carácter general las personas que resulten obligadas a inscribirse en el registro territorial presentarán ante la oficina gestora que corresponda, la siguiente documentación:

a. Una solicitud de inscripción suscrita por el titular del establecimiento o por su representante. En dicha solicitud, que podrá estar sujeta a modelo aprobado por el centro gestor, deberá hacerse constar como mínimo:

(...)

3ª. Breve memoria descriptiva de la actividad que se pretende desarrollar en relación con la inscripción que se solicita.

b. Plano a escala del recinto del establecimiento con indicación de los elementos de almacenamiento existentes así como, en su caso, de los elementos y aparatos de fabricación. La oficina gestora podrá autorizar que una zona delimitada del local en que se encuentre instalada una fábrica se considere fuera de la misma, a los únicos efectos del almacenamiento y ulterior reexpedición de productos por los que se devengó el impuesto con ocasión de su salida de aquélla y que posteriormente fueron devueltos a su titular.”

Igualmente en el apartado 7 de este mismo artículo 40, se establece:

“7. Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la declaración inicial o que figuren en la documentación aportada deberá ser comunicada a la oficina gestora y, si se trata de un depósito fiscal, al centro gestor.”.

Del análisis conjunto de estos artículos, esta Dirección General extrae las siguientes conclusiones aplicables a la cuestión que interesa a la consultante:

En primer lugar, el funcionamiento del almacén fiscal está sujeto a autorización administrativa de la oficina gestora. El Reglamento de los Impuestos Especiales faculta a la oficina gestora para poder limitar la autorización a una determinada cantidad de productos almacenados.

En segundo lugar, con carácter previo a la inscripción del almacén fiscal, su titular ha de aportar a la oficina gestora, entre otra documentación, un plano a escala del recinto especificando los elementos de almacenamiento del establecimiento. La autorización de la oficina gestora se limita al almacenamiento de productos en los lugares detallados en la documentación aportada con la solicitud de inscripción en el registro territorial.

En tercer lugar, la posibilidad de almacenar productos en un almacén fiscal en contenedores móviles (camiones cisterna), además de cumplir con el resto de requisitos establecidos reglamentariamente, ha de ser contemplada en la documentación aportada con la solicitud de inscripción en el Registro Territorial y autorizada por la oficina gestora, o, si no se contempla en la documentación inicial, comunicada a la oficina gestora. En consecuencia, la facultad de autorizar el almacenamiento en contenedores móviles corresponde a la oficina gestora.

En cuarto lugar, si la autorización de la oficina gestora limita la cantidad de productos almacenados, ésta nunca se podrá exceder, independientemente de que estemos en presencia de contenedores fijos o móviles.

B) Ventas en ruta.

El artículo 27 del Real Decreto 1165/1995 contempla el procedimiento de circulación de ventas en ruta en los siguientes términos:

“1. Con carácter general, la salida de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de venta en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo ordinario o reducido. La oficina gestora podrá autorizar el procedimiento de ventas en ruta para la realización de avituallamientos de carburantes y combustibles a aeronaves y embarcaciones con aplicación de una exención.

No obstante, el gasóleo no podrá ser enviado por el procedimiento de ventas en ruta a un almacén fiscal o a un detallista cuando se haya devengado el impuesto con aplicación del tipo reducido previsto en el epígrafe 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a. El expedidor deberá disponer de un sistema de control que permita conocer en todo momento las salidas de producto del establecimiento, las entregadas a cada adquirente y las que retornan al establecimiento.

b. El retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la salida.

c. La circulación se amparará con un albarán de circulación en el que se haga constar que se trata de productos salidos para su distribución por el procedimiento de ventas en ruta.

d. En el momento de la entrega de los productos a cada adquirente el expedidor deberá emitir una nota de entrega, con cargo al albarán de circulación, acreditativa de la operación. El ejemplar de la nota de entrega que queda en poder del expedidor deberá ser firmado por el adquirente.

e. En el albarán de circulación se irán anotando las entregas que se efectúen, conforme éstas se vayan realizando.

f. El asiento negativo de data correspondiente a los productos reintroducidos en la fábrica o depósito fiscal se justificará con el albarán de circulación expedido a la salida, en el que consten las entregas efectuadas, así como con los duplicados de las notas de entrega.”.

Asimismo el apartado 5 del artículo 50 del Reglamento de IIEE establece que:

“Los expedidores de documentos de circulación llevarán un registro de documentos expedidos en que conste el número y clase del documento, la fecha de expedición, el destinatario y la clase y cantidad de productos salidos del establecimiento. Este registro puede integrarse en la contabilidad de existencias. Cuando se trate de documentos de acompañamiento se anotará en dicho registro la referencia a la recepción por el destinatario, precisando si la recepción ha sido conforme o existen incidencias.”.

Debe señalarse, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE del 29), en el caso de gasolinas, gasóleos y querosenos, “la base del impuesto (sobre Hidrocarburos) estará constituida por el volumen de

productos objeto de impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15º C.”.

La circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales en el procedimiento de ventas en rutas estará amparada en un albarán de circulación que no está sujeto a modelo y la empresa expedidora podrá, siempre que el utilizado contenga los datos exigidos por el artículo 24 del Real Decreto 1165/1995, emplear el modelo que le convenga. Además se hará constar que los productos circulan en el procedimiento de ventas en ruta y se anotarán en él las entregas que se efectúen, conforme éstas se vayan realizando.

Asimismo se impone al expedidor la obligación de emitir una nota de entrega en el momento de cada una de las entregas de los productos a cada adquirente. En relación con las notas de entrega, que no se califica como documento de circulación, no se ha establecido modelo alguno.

No obstante, tanto las cantidades de producto que han de consignarse en los albaranes de circulación como en las correspondientes notas de entrega han de figurar en una magnitud homogénea que, tratándose de gasolinas, gasóleos y querosenos, es el volumen expresado en miles de litros a la temperatura de 15º C.

En los casos en que los albaranes de circulación expedidos por la fábrica o depósito fiscal se utilicen para amparar la circulación de productos con aplicación del tipo impositivo general, podría alternativamente figurar a otra temperatura. Efectivamente, siendo la finalidad principal buscada por el Reglamento, mediante la exigencia de consignación de la cantidad en unidades de volumen del producto a 15º C, el posibilitar la realización de los controles necesarios para la correcta liquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos, si se atiende la circunstancia de que en los productos cuya circulación está amparada por un albarán de circulación, el Impuesto sobre Hidrocarburos ya se ha liquidado con aplicación del tipo general para cada producto, y sin aplicación de exención alguna, este Centro Directivo considera que, en este supuesto, sería admisible la consignación, alternativamente, de dichas cantidades a temperatura ambiente, siempre y cuando se indicase cuál es esa temperatura ambiente, así como la densidad del producto.

Por otra parte, el artículo 50 del Real Decreto 1165/1995, en su apartado 5, establece una obligación para los expedidores de documentos de circulación, entre los cuales se encuentra el titular de un

almacén fiscal que expide albaranes de circulación para amparar la circulación en el procedimiento de ventas en ruta. La obligación se objetiva en la llevanza de un registro de documentos expedidos en el que se haga constar el número y clase del documento, fecha de expedición, destinatario y clase y cantidad de productos salidos del establecimiento. Esta obligación se extiende a todos los documentos expedidos, independientemente de que sean documentos de circulación, e incluye, por tanto, a las notas de entrega emitidas.

Por consiguiente, el titular del almacén fiscal está obligado a llevar un registro de las notas de entrega emitidas haciendo constar su número, fecha de expedición, destinatario y clase y cantidad de productos salidos del establecimiento.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

FIDE