
IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

Consulta sobre la ultimación del régimen suspensivo y el sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos en una empresa comercializadora de gas natural licuado.

NUM-CONSULTA V0196-14

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

FECHA-SALIDA 28/01/2014

NORMATIVA Ley 38/1992 art. 7-14 y 8-3

DESCRIPCION-HECHOS La empresa consultante tiene como actividad principal la venta y suministro de gas natural licuado (GNL). La empresa adquiere el GNL a propietarios del gas natural almacenado en depósitos fiscales. La compañía no almacena ni manipula el GNL, ni dispone de establecimiento, limitándose a comercializar el GNL. La venta al consumidor final puede efectuarse, o no, en el marco de un contrato de suministro.

CUESTION-PLANTEADA ¿Cuándo se produce la ultimación del régimen suspensivo: a la salida del depósito fiscal o cuando la consultante factura el suministro al consumidor final? ¿Quién es el sujeto pasivo obligado a repercutir e ingresar la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos, el titular del depósito fiscal o la consultante?

CONTESTACION-COMPLETA El apartado 14 del artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

“[...] cuando la salida del gas natural de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso, el devengo del impuesto sobre hidrocarburos se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período

de facturación. Lo anterior no será de aplicación cuando el destino del gas natural sea otra fábrica o depósito fiscal.

Para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 de este artículo, en relación con los suministros de gas natural distintos de aquellos a los que se refiere el párrafo anterior, los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto del gas natural suministrado durante períodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del mes natural siguiente a la conclusión del referido período.”

Al respecto, el apartado 3 del artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales, establece que “También son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes realicen los suministros de gas natural a título oneroso en el supuesto previsto en el párrafo primero del apartado 14 del artículo 7 de esta Ley.”

La regla general de devengo en la Ley de Impuestos Especiales determina que, al ultimarse el régimen suspensivo a la salida de una fábrica o depósito fiscal, se produce el devengo del impuesto, siendo contribuyente el titular de la fábrica o depósito fiscal, como establecen los artículos 8.1 y 11 de la Ley.

En los apartados arriba transcritos, la Ley de Impuestos Especiales establece una regla especial para el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos y la determinación del sujeto pasivo únicamente aplicable a las salidas de gas natural de fábricas o depósitos fiscales que se produzcan en el marco de un contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso. Además, el segundo párrafo del apartado 14 del artículo 7 transcrito fija otra norma específica relativa al momento en que se considera salido de fábrica o depósito fiscal el gas suministrado en determinado período y lo hace con independencia de las condiciones o características que pueda tener el contrato de suministro del gas natural.

Por lo tanto, esta Dirección General entiende que si el apartado 14 del artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales establece reglas específicas para el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos es porque el legislador ha entendido que – en el proceso de un suministro continuo de gas natural – se producen ciertas indeterminaciones que afectan a la correcta repercusión del impuesto en cada período impositivo y que se solventan, en un caso, configurando como sujeto pasivo al suministrador del gas natural y, en otro, estableciendo el

momento en que el gas natural se considera salido de fábrica o depósito fiscal. Ahora bien, esta indeterminación no se produce cuando el producto que sale del depósito fiscal es gas natural licuado (GNL), transportado en camiones cisterna que circulan directamente hasta el establecimiento del consumidor final. Aquí, la consultante opera únicamente como vendedor del GNL pero el suministro está realizándolo el titular del depósito fiscal.

Por consiguiente, esta Dirección general entiende que, en la situación consultada, se produce el devengo del impuesto a la salida del depósito fiscal del GNL transportado en camiones cisterna que circulan directamente hasta el establecimiento del consumidor final, y es el titular del depósito fiscal el sujeto pasivo obligado a repercutir e ingresar la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos. El titular del depósito fiscal repercutirá la cuota del impuesto sobre la consultante, adquirente del GNL, y emitirá el preceptivo documento de acompañamiento hasta el establecimiento del consumidor final.

Puesto que la consultante no toma posesión en ningún momento del GNL, limitándose a adquirir y vender el GNL, no necesita disponer del código de actividad y establecimiento (CAE) establecido en 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), para los sujetos pasivos del impuesto que suministran en el marco de un contrato de suministro de gas natural a título oneroso. 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.