

ALMACÉN FISCAL DE HIDROCARBUROS

Posibilidad de almacenar en un mismo depósito gasóleo B recibido con aplicación de una exención y el gasóleo recibido a tipo reducido, así como, en otro único depósito, la gasolina sin plomo 95 I.O.

NUM-CONSULTA V0688-15

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

FECHA-SALIDA 03/03/2015

NORMATIVA RIIIE RD 1165/1995 art. 13 y 50

DESCRIPCION-HECHOS Una sociedad negocia el arrendamiento de ciertas instalaciones para el almacenamiento de carburantes y combustibles petrolíferos y tiene intención de solicitar autorizaciones para operar como almacenes fiscales de hidrocarburos. Una de las instalaciones dispone de tres depósitos enterrados de 40.000 lts., destinados en su día al almacenamiento de gasóleo de automoción, gasóleo B exento y gasolina sin plomo de 95 I.O. La segunda instalación dispone también de tres depósitos de igual capacidad unitaria que se destinaron, en su día, a almacenar gasóleo de automoción, gasóleo B y gasóleo C. La consultante tiene intención de seguir destinando dichos depósitos al almacenamiento de los mismos productos.

CUESTION-PLANTEADA Posibilidad de almacenar en un mismo depósito gasóleo B recibido con aplicación de una exención y el gasóleo recibido a tipo reducido, así como, en otro único depósito, la gasolina sin plomo 95 I.O. recibida con aplicación de una exención y la recibida con aplicación del tipo pleno.

CONTESTACION-COMPLETA Los apartados 2, 4 y 5 del artículo 13 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establecen que, entre las obligaciones del titular de un almacén fiscal, figuran las siguientes:

“2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 5 del artículo 15 de la Ley, los almacenes fiscales podrán autorizarse en almacenes, depósitos de recepción e

instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos, siempre que se lleve un control contable integrado de las mercancías almacenadas, que permita conocer el estatuto aduanero y fiscal de cada una de ellas.

(...)

4. En el almacén fiscal se deberá llevar una contabilidad de existencias de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de este Reglamento. Estos asientos se justificarán con los correspondientes documentos de circulación. El conjunto de la contabilidad deberá permitir el control de todos los productos introducidos y almacenados en el almacén fiscal y los correspondientes recuentos de existencias.

5. Los productos entrados en el almacén fiscal con exención del impuesto, por razón de su destino no podrán enviarse a otros destinos distintos de aquéllos que justifican la exención; igualmente, los productos entrados con aplicación de un tipo reducido, no podrán salir más que con destinos para los que resulten aplicables tales tipos. El titular del almacén debe cerciorarse de estos extremos, requiriendo para ello, en su caso, la exhibición por parte del destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos.”

En relación con la llevanza de la contabilidad de existencias en un almacén fiscal, el artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece:

“1. Con independencia de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los titulares de los establecimientos afectados por la normativa de los impuestos especiales deberán llevar una contabilidad de los productos objeto de dichos impuestos y, en su caso, de las materias primas necesarias para obtenerlos, así como de las marcas fiscales, con arreglo a lo establecido en este Reglamento. Dicha contabilidad deberá reflejar los procesos, movimientos y existencias que afecten a tales productos y materias, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto tanto en los recuentos que se efectúen como con ocasión de la circulación de los indicados productos. La referida contabilidad se llevará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 66 y 133, en el caso de fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y fábricas de vinagre, la obligación anterior se cumplimentará mediante un sistema contable en soporte informático, que deberá cumplir las exigencias y necesidades reglamentarias. (...)

(...)

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.

4. Los asientos deberán efectuarse en el sistema contable dentro de las veinticuatro horas siguientes al momento de producirse el movimiento o proceso que se registra. Cuando la industria trabaje de forma continuada, la toma de datos para estas anotaciones contables se referirá a períodos de veinticuatro horas, admitiéndose que el inicio de cada período coincida con un cambio de turno de trabajo. No obstante, cuando se trate de productos que circulen por carretera, los asientos de cargo relativos a los recibidos en establecimientos habilitados para almacenarlos en régimen suspensivo o con aplicación de una exención o tipo reducido y los asientos de data relativos a los expedidos desde los mismos establecimientos deberán efectuarse en el momento de producirse la entrada o salida que los origina. La falta de asientos en un día determinado, cuando los hubiera en días posteriores, se entenderá como falta de movimiento en esa fecha.

5. Los expedidores de documentos de circulación llevarán un registro de documentos expedidos en el 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 administrativos electrónicos, se anotará en dicho registro la referencia a la recepción por el destinatario, precisando si la recepción ha sido conforme o existen incidencias, en el plazo de las 24 horas siguientes a la confirmación de la recepción.

Cuando el registro a que se refiere este apartado no se integre en la contabilidad de existencias, su llevanza estará sometida a las mismas normas y exigencias que el resto de los libros contables.

(...)"

Por lo tanto, el titular de un almacén fiscal debe llevar una contabilidad de existencias en soporte informático donde se diferencien los diversos productos, epígrafes y regímenes fiscales aplicables a los mismos.

Por otro lado, el gasóleo que tributa por el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos (gasóleo bonificado) 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.

Ahora cabe recordar que las diferentes obligaciones de marcado para el gasóleo bonificado implican una necesaria separación en su almacenamiento. 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 tanto, el gasóleo B y el C son productos físicamente diferentes que deben, para evitar contaminaciones, almacenarse en depósitos distintos, siendo también necesaria una separación contable entre ambos y el titular del almacén fiscal deberá contabilizarlos de forma separada, aunque les corresponda a ambos el mismo epígrafe de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Sin perjuicio de almacenar igualmente separados el gasóleo B con diferentes contenidos de azufre, nada en la normativa de impuestos especiales exige que el gasóleo B recibido con aplicación de una exención y el gasóleo B recibido con aplicación del tipo reducido, en tanto que son el mismo producto físico y deben llevar ambos el colorante rojo, se almacenen en depósitos diferentes por el titular del almacén fiscal.

Igualmente, nada en la normativa de impuestos especiales impide almacenar en el mismo depósito gasolina sin plomo de 95 I.O. recibida con el impuesto devengado al tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.2.2 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos y gasolina sin plomo de 95 I.O. recibida con aplicación de una exención, sin perjuicio de su debida separación contable.

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