

EXENCIÓN IMPUESTO HIDROCARBUROS

Avituallamiento de carburantes a embarcaciones.

NUM-CONSULTA	V2701-17
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	23/10/2017
NORMATIVA	RIIEE RD 1165/1995 art. 22 y 27
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es titular de un depósito fiscal desde el que realiza avituallamiento de carburantes a embarcaciones con aplicación de la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos establecida en el artículo 51.2.b) de la Ley de Impuestos Especiales. La oficina gestora del impuesto ha autorizado el procedimiento de ventas en ruta para la realización de los avituallamientos referidos.
CUESTION-PLANTEADA	Obligación de amparar la circulación de los productos de avituallamiento con un documento administrativo electrónico cuando la circulación requiera recorrer una distancia superior a 50 kilómetros para realizar el avituallamiento, si se ha autorizado el procedimiento de ventas en ruta.
CONTESTACION-COMPLETA	El apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece que estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan: “2. La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a: (...) b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

(...)

La aplicación de la exención con respecto a la utilización de gasóleo en los supuestos a que se refiere el presente apartado 2 quedará condicionada, salvo en el supuesto de operaciones de autoconsumo sujetas, a que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido.”

Los apartados 1, 2 y 3 del artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales, en adelante RIE, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establecen:

“1. Con carácter general, la salida de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de ventas 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 del segundo día hábil siguiente al de la salida. En el supuesto de avituallamiento desde embarcaciones, este plazo será de cinco días hábiles, contados a partir de la ultimación de las operaciones de avituallamiento.

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 producto a cada adquirente se emitirá 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 establecimiento deberá ser firmado por el adquirente. Si el vehículo que realiza la venta en ruta expide las notas de entrega por vía electrónica, los adquirentes podrán firmar la nota de entrega también por vía electrónica.

De no hallarse presente en el momento de la entrega, podrá firmar la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado para la entrega del producto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 106 en cuanto a la acreditación de la condición de consumidor final.

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, depósito fiscal o almacén 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.

3. Cuando se trate de productos por los que se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo reducido o con aplicación de una exención por avituallamiento, el expedidor, además de cumplir las condiciones a que se refiere el apartado anterior, deberá presentar ante la oficina gestora por el procedimiento que determine el centro gestor una relación recapitulativa que comprenda las ventas de dichos productos efectuadas por este procedimiento durante el mes natural anterior. En esta relación se hará referencia a cada una de las notas de entrega que, en su día, documentaron las entregas realizadas con indicación del destinatario, su CAE y/o su número de identificación fiscal (NIF) y la cantidad entregada.

No obstante, si el expedidor emite documentos de circulación por procedimientos informáticos, la relación recapitulativa de notas de entrega que documentaron los suministros a tipo reducido, a que se refiere el párrafo anterior, podrá presentarse por los mismos medios.

Los datos relativos a los comprobantes y recibos de entrega expedidos para documentar los avituallamientos a aeronaves y embarcaciones realizados durante un mes por el procedimiento de ventas en ruta deberán declararse por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministro de Economía y Hacienda, dentro del mes siguiente a su expedición.”

Este procedimiento de ventas en ruta regulado en el artículo 27 del RIE tiene carácter general para las salidas de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal, siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo impositivo ordinario o reducido y permite que la oficina gestora establezca condiciones para la realización de avituallamientos de carburantes y combustibles a embarcaciones con aplicación de una exención; en ambos casos, la circulación se amparará con un albarán de circulación, que se

complementará para documentar las entregas con las notas de entrega o, en su caso, con los recibos de entrega a los que se refiere el párrafo final del apartado 3 del artículo 27 del RIE.

La oficina gestora, mediante acuerdo de 17 de mayo de 2013 y en uso de la habilitación que el artículo 27 del RIE le atribuye, autorizó a la consultante a realizar los avituallamientos de carburantes con aplicación de la exención establecida en el artículo 51.2.b) de la LIE pero fijando requisitos específicos, entre los cuales figuran los siguientes:

- La exigencia de que los avituallamientos a buques de carburantes con aplicación de la exención, se han de documentar con recibos de entrega que contengan los datos exigidos en el recibo de entrega establecido en el artículo 102 del RIE.
- La obligación de presentar una información recapitulativa trimestral de las entregas realizadas mediante procedimientos telemáticos, utilizando el modelo 543 "Avituallamientos exentos. Embarcaciones y operaciones de dragado" y no el modelo 511 "Notas de entrega"

Por lo tanto, la consultante ha sido autorizada por la oficina gestora a realizar operaciones de avituallamiento exento a embarcaciones por el sistema de ventas en ruta y bajo ciertas exigencias establecidas en el artículo 102 del RIE, en concreto las obligaciones de emitir, con cargo al albarán, un recibo de entrega que contenga los requisitos recogidos en el artículo 102 del RIE, recibo que no puede entenderse distinto del recibo de entrega establecido en el artículo 102 del RIE y sin perjuicio de cumplir con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 102 del RIE.

Así las cosas, los apartados 1 y 2 del artículo 22 del RIE establecen:

"1. El documento administrativo electrónico se utilizará, de acuerdo con los requisitos previstos en este Reglamento, en los siguientes supuestos de circulación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación:

- a. Circulación en régimen suspensivo, interna e intracomunitaria.
- b. Circulación interna con aplicación de un supuesto de exención.
- c. Circulación interna con aplicación de un tipo impositivo reducido.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 1 anterior, no será precisa la expedición de un documento administrativo electrónico, en los siguientes supuestos:

- a. Cuando se trate de avituallamientos de combustibles y carburantes a aeronaves y embarcaciones, desde fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales y puntos de suministro autorizados, situados en aeropuertos y puertos,

que se documenten mediante los comprobantes de entrega o recibos de entrega establecidos en los artículos 101, 102 y 110 de este Reglamento, incluso cuando para efectuar el suministro de la aeronave o embarcación los combustibles o carburantes deban circular por carretera o por vías marítimas o fluviales recorriendo una distancia no superior a 50 kilómetros. En estos supuestos se hará constar en los comprobantes o recibos de entrega citados, la hora de salida y el plazo necesario para la llegada a destino.

(...)

c. Cuando resulte aplicable el procedimiento de ventas en ruta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.

(...)”

La consultante plantea si se encontraría obligada a documentar la circulación del carburante con un documento administrativo electrónico, en el supuesto en que, para efectuar el suministro, superase la distancia de 50 kilómetros establecida en el artículo 22.2.a) del RIE.

El apartado 2.a) del artículo 22 del RIE establece una excepción a la obligación general de amparar con un documento administrativo electrónico la circulación interna de carburantes con aplicación del supuesto de exención por avituallamiento a embarcaciones, que se limita a los avituallamientos documentados con los recibos de entrega establecidos en el artículo 102 del RIE y, en todo caso, siempre que los combustibles o carburantes circulen por carretera o por vías marítimas o fluviales recorriendo una distancia igual o inferior a 50 kilómetros. Si la distancia a recorrer para efectuar el suministro es superior a los 50 kilómetros, el RIE exige que la circulación se documente con un documento administrativo electrónico.

En conclusión, la consultante ha sido autorizada por la oficina gestora a realizar ventas en ruta para el avituallamiento de carburante a embarcaciones, condicionado a documentar las entregas con el recibo de entrega establecido en el artículo 102 del RIE y a la obligación de presentar la información recapitulativa trimestral utilizando el modelo 543, por lo que esta Dirección General entiende que, en dicha situación, debe estarse a lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 22 del RIE, lo que implica que dicha autorización no permite realizar avituallamientos para los que sea necesario recorrer una distancia superior a los 50 kilómetros, puesto que la circulación de los carburantes en este caso debe ampararse con un documento administrativo electrónico.

En concordancia, esta Dirección General entiende que si la consultante desea realizar avituallamientos exentos en los que sea necesario recorrer una distancia superior a 50 kilómetros para realizarlos, deberá ampararlos con un documento administrativo electrónico, ya que no puede efectuarlos al amparo de

un albarán, bajo el procedimiento de ventas en ruta autorizado por la oficina gestora.

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