

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

Tributación de operaciones de adquisición de hidrocarburos.

NUM-CONSULTA	V1986-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	24/07/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 68. Ley 38/1992, arts. 4, 7, 11 y 14
DESCRIPCION- HECHOS	La consultante es una entidad mercantil inscrita en el Registro de Operadores de Productos Petrolíferos de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia que adquiere hidrocarburos mientras estos se encuentran almacenados en un depósito fiscal Si bien la consultante entiende que los hidrocarburos adquiridos se encuentran en régimen suspensivo del Impuesto Especial sobre determinados Hidrocarburos, en ocasiones, los proveedores le repercuten la cuota correspondiente a ese impuesto.
CUESTION- PLANTEADA	Tributación de las operaciones de adquisición efectuadas por la consultante tanto en el Impuesto Especial sobre determinados Hidrocarburos como en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
CONTESTACION- COMPLETA	A) En relación con el Impuesto Especial sobre determinados Hidrocarburos (en adelante, IH), se informa lo siguiente: 1.- La consultante declara que ostenta la condición de Operador al por mayor de productos petrolíferos e indica que adquiere carburantes y combustibles, que se encuentran almacenados en depósitos fiscales de hidrocarburos, a otros operadores al por mayor. Un depósito fiscal es, según determina el artículo 4.7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), "el establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que

se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.”.

El régimen suspensivo, según el artículo 4.20 de dicha Ley, es “el régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto.”.

De los artículos 7 y 11 de la Ley de Impuestos Especiales, se deriva que el régimen suspensivo se ultima en el momento de la salida de los hidrocarburos objeto de los impuestos especiales del depósito fiscal, salvo que se envíen directamente a una fábrica de hidrocarburos, a otro depósito fiscal de hidrocarburos, a destinos autorizados en otro Estado miembro (una entrega directa, a un destinatario registrado o a un destinatario de los señalados en el artículo 17.1, letra a), apartado IV, de la Directiva 2008/118) o a la exportación, casos en los que se mantiene el régimen suspensivo y no se produce el devengo del IH.

Por tanto, toda venta o serie de ventas sucesivas que se produzcan mientras las mercancías permanecen dentro de un depósito fiscal establecido en territorio nacional es una venta en régimen suspensivo que, al no conllevar movimientos físicos del producto vendido, no cambia ni el régimen fiscal ni el estatuto de mercancía comunitaria de los productos.

El artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales establece las reglas de devengo en los impuestos especiales de fabricación, entre los que se encuentra el IH. Conforme a estas reglas, cuando una partida de carburantes o combustibles sale de un depósito fiscal de hidrocarburos, fuera de régimen suspensivo (por ejemplo, con destino a consumidor final o a un almacén situado en el ámbito territorial interno), se devenga el impuesto correspondiente. Si no resulta aplicable una exención del IH, se deben liquidar las cuotas del IH correspondientes a dicho envío aplicando el tipo impositivo que estuviera vigente en el momento de la salida del depósito fiscal, con ultimación del régimen suspensivo.

En el caso de que el propietario del producto, siendo persona distinta del titular del depósito fiscal, quiera enviar dicho producto a un cliente, corresponde al titular del depósito fiscal, sujeto pasivo del IH, realizar el envío y, en su caso, repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre aquél para el que realiza la operación.

En efecto, los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la Ley de Impuestos Especiales establecen:

“1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.

(...)

2. Cuando la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspensivo se realicen por cuenta ajena, el sujeto pasivo deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre aquel para el que realiza la operación.”

Y en relación con la obligada repercusión del impuesto, el apartado 1 del artículo 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece:

“1. La repercusión deberá efectuarse mediante factura o documento análogo en la que los sujetos pasivos harán constar, separadamente del importe del producto o del servicio prestado, la cuantía de las cuotas repercutidas por impuestos especiales de fabricación, consignando el tipo impositivo aplicado. En el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos se distinguirá entre cada tipo estatal y el tipo autonómico aplicado, cuando fueran aplicables simultáneamente. Esta obligación de consignación separada de la repercusión solo será exigible cuando el devengo del impuesto se produzca con ocasión de la salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados. En los demás casos la obligación de repercutir se cumplimentará mediante la inclusión en el documento de la expresión «Impuesto Especial incluido en el precio al tipo de...».”

2.- En la situación sobre la que se consulta, el devengo del impuesto se produce a la salida de un depósito fiscal. Puesto que el tipo impositivo consignado en la factura tiene que ser el tipo impositivo aplicado, el sujeto pasivo tiene que consignar en la factura el tipo impositivo correspondiente a la fecha de devengo del impuesto y no el tipo impositivo existente en la fecha en que se produjo la venta, si este tipo fuera diferente del de la fecha de devengo.

Debe señalarse que la consultante manifiesta que “puede suceder que los Operadores proveedores repercutan sobre el Operador adquirente (...) las cuotas correspondientes al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IHL) de los productos adquiridos...” Al respecto, este Centro Directivo ve necesario puntualizar que el obligado a repercutir el impuesto a la salida del depósito fiscal es el titular de dicho depósito fiscal (sujeto pasivo del IH) y no corresponde a los operadores repercutirlo jurídicamente; en su caso, si un operador traslada vía precio la cuota que le ha repercutido el titular del depósito fiscal a la salida del depósito a un segundo operador se deberá a que la venta del producto cuya cuota tributaria se traslada se produce fuera del depósito fiscal (es decir, se

tratará de una venta de un producto cuyo precio incorpora el IH ya devengado y repercutido al primer operador por el sujeto pasivo).

B) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

3. De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetas al impuesto “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 37/1992, son entregas de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.”.

De conformidad con lo anterior, tanto el proveedor de la consultante como la propia consultante tienen, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta de hidrocarburos por ellas efectuadas deben ser calificadas como entregas de bienes que se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto en la medida en que se encuentren en dicho territorio cuando se produzca la puesta a disposición de los bienes o, en caso de que los bienes sean objeto de expedición o transporte, cuando ésta tenga como lugar de inicio dicho territorio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 37/1992.

4.- No obstante lo anterior, de conformidad con el artículo 24 de la Ley 37/1992:

“Uno. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

(...)

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

2.º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

(...)

Dos. (...)

A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el anexo de la misma.

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

(...).”

Por su parte, el artículo 12.2 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) señala que las “exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del impuesto.”

El régimen de depósito distinto del aduanero es definido en el Anexo de la Ley del impuesto, apartado cinco, de la siguiente manera:

“Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

Definición del régimen:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

(...).

Conforme a lo anterior, las entregas efectuadas por el proveedor de la consultante a ésta estarán sujetas aunque exentas del impuesto cuando los productos objeto del Impuesto especial sobre determinados Hidrocarburos se encuentren, de conformidad con las normas contenidas en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales y su reglamento de desarrollo, en régimen suspensivo.

Asimismo también, las prestaciones de servicio de las que fuera destinataria la consultante y que tuvieran por objeto a los bienes mientras se encuentran vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero estarán sujetas aunque exentas del impuesto.

5.- La desvinculación de los bienes del depósito distinto del aduanero determinará, la realización de una operación asimilada a la importación de conformidad con el artículo 19.5º de la Ley 37/1992 que señala que:

“5.º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

(...)

No obstante, no constituirá operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 ó 25 de esta Ley.”.

El sujeto pasivo de dicha operación asimilada será la consultante si ésta es la propietaria de los bienes en cuestión, de acuerdo con el artículo 86 de la Ley del impuesto que señala que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones.

Dos. Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

(...)

4.º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley.”.

En ese caso, la consultante habrá de determinar la base imponible de la operación de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 83.Dos.3º de la Ley 37/1992 que dispone que:

“Dos. Reglas especiales.

(...)

3ª. La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero será la siguiente:

a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.

b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del impuesto.

c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.

d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.

e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible del impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

Adicionalmente, el artículo 78 de la Ley 37/1992 prevé que en las entregas de bienes la base imponible esté constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, incluyendo el importe de la contraprestación, de acuerdo con el apartado dos.4º del citado precepto:

“4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”.

En conclusión, produciéndose el devengo del impuesto con ocasión de la salida de los bienes del depósito distinto del aduanero, la consultante habrá de determinar la cuota del impuesto teniendo en cuenta no sólo el precio de adquisición de dichos bienes sino incluyendo también, en su caso, el importe de los servicios por ella recibidos que hubieran quedado exentos en virtud del artículo 24 de la Ley 37/1992 así como la cuota del Impuesto sobre determinados Hidrocarburos que se hubiera devengado de conformidad con lo mencionado en los apartados anteriores de esta consulta.

6.- Respecto de la liquidación del impuesto en las operaciones asimiladas a la importación, el artículo 73.3 del Reglamento del impuesto señala que:

“3. La liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones y con arreglo al modelo que, a tal efecto, determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo, conforme a los requisitos establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto.

Los plazos y períodos de liquidación son los que se establecen a continuación:

(...)

b) Las operaciones descritas en el párrafo 5.º del citado artículo 19 de la Ley del Impuesto, realizadas en los períodos de liquidación a que se refiere el artículo 71.3 de este reglamento, se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el artículo 71.4 de este reglamento.

c) Las operaciones del párrafo b) anterior se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se presentará, en los mismos plazos y períodos, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los casos que se indican a continuación:

1.º Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros.

2.º Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado.”.

Por último, el modelo a utilizar por la consultante para la liquidación del impuesto es el “modelo 380-Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones asimiladas a las importaciones” cuya regulación se contiene en 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 (BOE de 1 de diciembre).

7.- 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