

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Posibilidad de realizar operaciones de envasado en un depósito aduanero de mercancías no vinculadas al régimen de depósito aduanero.

NUM-CONSULTA	V2939-17
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	15/11/2017
NORMATIVA	Ley 38/1992, artículo 6; Real Decreto 1165/1995, arts. 14, 50, 116; Reglamento (UE) nº 952/2013, arts. 158, 220, 269; Reglamento Delegado (UE) nº 2015/2446 art. 180.
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una sociedad que tiene por objeto la comercialización de productos químicos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos. Adquiere los productos a granel en un depósito fiscal y está interesada en comercializarlos envasados. El depósito fiscal en el que se encuentran los productos no dispone de la infraestructura necesaria para la realización de las operaciones de envasado.
CUESTION-PLANTEADA	I. Posibilidad de realizar operaciones de envasado en un depósito aduanero de mercancías no vinculadas al régimen de depósito aduanero. II. En cuanto a las salidas del depósito aduanero, se plantea cómo se debe proceder para conciliar el documento inicial con el que se realizó la entrada en el depósito aduanero, con su correspondiente documento único administrativo. III. ¿Cómo y cuándo se deben reflejar las mermas que se produzcan durante el transporte del producto y durante la permanencia en el depósito aduanero?.
CONTESTACION-COMPLETA	I.- El artículo 237 Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión (en adelante CAU), establece:

“1. En el marco de un régimen de depósito, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

2. Las mercancías de la Unión podrán incluirse en el régimen de depósito aduanero o de zona franca con arreglo a la legislación de la Unión reguladora de ámbitos específicos, o con el fin de beneficiarse de una decisión que conceda la devolución o condonación de los derechos de importación.

3. Cuando exista una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades aduaneras podrán autorizar el almacenamiento de mercancías de la Unión en un almacén que sirva de depósito aduanero. Dichas mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de depósito aduanero.”.

Por lo tanto, el artículo 237 del CAU recoge la posibilidad de almacenar conjuntamente mercancía de la Unión y mercancía no perteneciente a la Unión en un depósito aduanero pero clarificando que la mercancía de la Unión no se considerará incluida en el régimen de depósito aduanero. No obstante, una mercancía de la Unión podrá incluirse en el régimen de depósito aduanero conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 237 del CAU.

Corresponde a las autoridades aduaneras autorizar el almacenamiento de mercancías en un depósito aduanero, sin que se incluya en el régimen de depósito aduanero.

Por otro lado, el artículo 220 del CAU establece que “las mercancías incluidas en un régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento o en una zona franca podrán ser sometidas a las manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa.”.

El artículo 180 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (en adelante Reglamento Delegado) señala que “las manipulaciones usuales previstas en el artículo 220 del Código serán las que figuran en el anexo 71-03.”.

De tal forma que, conforme al anexo 71-03, se consideran manipulaciones usuales a efectos de lo dispuesto en el artículo 220 del CAU:

“Salvo indicación expresa en sentido contrario, ninguna de las manipulaciones que se enumeran a continuación podrá dar origen a un código NC de ocho cifras diferente.

(...)

18) el empaquetado, desempaquetado, reempaquetado, decantado o simple traslado a contenedores, aunque pueda representar un cambio en el código NC de ocho cifras; la colocación, retirada o modificación de marcas, precintos, etiquetas, espacios para precios u otros símbolos distintivos similares;

(...)

22) cualquier manipulación usual, además de las mencionadas, que tenga por objeto mejorar la apariencia o la calidad comercial de las mercancías importadas o prepararlas para la distribución o la reventa, siempre que estas operaciones no modifiquen la naturaleza o mejoren las prestaciones de las mercancías originales.”.

Por su parte, los apartados 3 y 4 del artículo 14 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, establecen:

“3. Los productos salidos de una fábrica o depósito fiscal, en régimen suspensivo, con destino a la exportación, podrán almacenarse, sin vinculación al régimen, durante seis meses en un depósito aduanero o en una zona o depósito francos, sin perder la condición de productos en régimen suspensivo. Tales introducciones deberán contabilizarse en el depósito aduanero o en la zona o depósito francos, con referencia al documento administrativo electrónico que justifica el asiento de cargo y al documento de despacho de exportación que justifica el asiento de data. Durante ese mismo plazo, estos productos, o parte de ellos, podrán ser devueltos a la fábrica o depósito fiscal de salida, previa autorización de la oficina gestora en cuyo registro territorial se encuentra inscrito el establecimiento, amparándose la circulación en dicha autorización.

Transcurrido ese plazo de seis meses, a contar desde la fecha de recepción de los productos en el depósito aduanero o en la zona o depósito francos, sin que los productos hayan sido efectivamente exportados o devueltos a la fábrica o depósito fiscal de origen, se entenderá ultimado el régimen suspensivo. El titular de la fábrica o del depósito fiscal de salida de los productos, responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de esta circunstancia, deberá comunicarla, en el plazo de quince días naturales, a la oficina gestora correspondiente al lugar en el que se encuentran los productos para que por ésta se proceda a practicar la correspondiente liquidación. A los efectos que procedan, se considerará que la ultimación del régimen suspensivo se produjo el primer día hábil siguiente al del vencimiento del referido plazo.

En el supuesto señalado en el párrafo anterior, los productos en cuestión sólo podrán ser retirados del depósito aduanero o de la zona o depósito francos, previa autorización de la oficina gestora correspondiente al lugar en que se encuentran, una vez que por ésta se haya constatado que se ha procedido en los términos señalados en el párrafo anterior y que las cuotas de impuestos especiales han sido ingresadas. La salida de los productos deberá ampararse en los documentos previstos reglamentariamente.

4. Si los productos se vincularan a un régimen aduanero suspensivo para su posterior exportación con salida del territorio de la Comunidad por una aduana situada en el ámbito territorial interno, el régimen suspensivo se ultimaré al producirse la vinculación. En la casilla correspondiente del documento administrativo electrónico se hará constar el código de la aduana que autorice la vinculación al régimen aduanero suspensivo.”

Conforme al apartado 3 del artículo 14 del RIE, los productos incluidos dentro del ámbito objetivo de los impuestos especiales de fabricación pueden recibirse en régimen suspensivo en un depósito aduanero con destino a la exportación y almacenarse, sin vinculación al régimen, durante seis meses, sin que se ultime el régimen suspensivo.

Así, el art.14.3 del RIE establece, de cara a facilitar la exportaciones, la ficción de que el régimen suspensivo de impuestos especiales se mantiene durante seis meses (salvo que haya devolución total o parcial al depósito fiscal de salida con autorización de la oficina gestora) para el almacenamiento de los bienes y sin vinculación al régimen aduanero. La contabilidad de la que habla el artículo 14 es la contabilidad a efectos aduaneros en los lugares de almacenamiento de las mercancías destinadas a la exportación, en los que el documento administrativo electrónico no se cierra en el momento de la recepción en el lugar de almacenamiento de las mercancías destinadas a la exportación porque el régimen suspensivo de impuestos especiales no está ultimado y para cerrar la circulación, tanto la normativa de los impuestos especiales de fabricación, como la propia Resolución de 11 de julio de 2014 del departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA) (BOE de 23 de julio, modificada recientemente el 25 de agosto de 2017, BOE de 1 de septiembre), establecen que en el caso de exportación el documento administrativo electrónico se cerrará con el mensaje de la salida efectiva del ámbito de la UE, debiendo siempre relacionarse en el DUA a la exportación el documento administrativo electrónico que corresponda.

Por tanto, el titular del depósito fiscal de salida mantiene todas sus obligaciones, (la contabilización de los asientos de cargo y data son cuestiones del titular del depósito aduanero a los efectos del control aduanero), tal y como se afirma en el párrafo segundo del apartado 3 del artículo 14 del RIE y es a éste a quien se le liquidará el Impuesto especial en caso de sobrepasar el plazo de seis meses;

además no se podrá retirar la mercancía (en este supuesto de transcurrir seis meses sin exportación) sin que la oficina gestora lo autorice previamente y compruebe el ingreso de las cuotas liquidadas.

Sentado lo anterior, la consultante manifiesta que adquiere productos sensibles, a los que resulta de aplicación la tarifa 2ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), que se encuentran almacenados a granel en un depósito fiscal. Está interesada en comercializar los citados productos envasados, no obstante, señala que el depósito fiscal en el que están almacenados los mismos no dispone de los medios adecuados para realizar las operaciones de envasado.

Debido a lo anterior, la consultante plantea la posibilidad de realizar operaciones de envasado de los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos que se encuentran almacenadas en un depósito aduanero del que es titular, al amparo del artículo 14.3 del RIE.

Como se infiere de las normas anteriormente transcritas, el artículo 220 del CAU habilita para someter las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero a manipulaciones usuales; por tanto, las manipulaciones usuales no están previstas para aquellas mercancías de la Unión que se encuentran almacenadas en un depósito aduanero pero no están incluidas en el régimen de depósito aduanero. Ahora bien, no corresponde al artículo 220 del CAU aludir a la situación en que se encuentren mercancías de la Unión no incluidas en el régimen de depósito aduanero, por lo que la posibilidad de someter mercancías incluidas en un régimen de depósito aduanero a las referidas manipulaciones usuales no implica que mercancías no incluidas en el régimen de depósito aduanero y almacenadas en dicho depósito no puedan ser igualmente objeto de manipulaciones usuales.

Por tanto, si el propietario de los bienes tiene la posibilidad de vincular dichos bienes al régimen de depósito aduanero, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del artículo 14 del RIE, podría efectuar por cuenta propia las manipulaciones usuales que permite el régimen de depósito aduanero. En este caso, se recuerda que el régimen suspensivo de impuestos especiales se ultima al producirse dicha vinculación y que en el documento electrónico administrativo se deberá hacer constar el código de la Aduana que autorice dicha vinculación a un régimen aduanero suspensivo.

Si el propietario de los bienes no tiene la posibilidad de vincular dichos bienes al régimen de depósito aduanero, cabe recordar que el artículo 14.3 del RIE establece que los productos han salido de una fábrica o depósito fiscal con destino a la exportación. Con carácter de excepción, durante el periodo establecido en el artículo 14.3 del RIE, los productos almacenados podrán ser devueltos, total o parcialmente, al depósito fiscal de salida previa autorización de la oficina gestora competente y, con el mismo carácter excepcional, permite

el almacenamiento en régimen suspensivo de impuestos especiales, pero ninguna otra operación en este régimen; en función de estas autorizaciones excepcionales y sin perjuicio de que los bienes se consideren salidos del depósito fiscal, el artículo 14.3 del RIE declara igualmente la responsabilidad del titular de la fábrica o depósito fiscal de salida de las obligaciones tributarias derivadas de que en el transcurso de seis meses no se hubiera efectuado la exportación efectiva o su devolución a la fábrica o al depósito fiscal de salida.

Por ello, en tanto en cuanto la mercancía se encuentre almacenada al amparo del artículo 14.3 del RIE en un lugar destinado a la exportación que no tiene el carácter de depósito fiscal, no resulta aplicable lo previsto en el artículo 11, apartado 1.a) del RIE que permite realizar operaciones de envasado, así como mezclas que no constituyan transformación, dentro del depósito fiscal.

En conclusión, esta Dirección General entiende que la consultante no puede realizar las pretendidas operaciones de envasado de productos que se encuentran almacenados en régimen suspensivo de impuestos especiales, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.3 del RIE, en un depósito aduanero.

II.- Respecto de la pregunta II, el artículo 269.1 del CAU establece que "Las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación".

De los artículos anteriores se infiere que, cuando los productos objeto de la consulta, o parte de ellos, abandonen el depósito aduanero con destino a la exportación, deberá presentarse una declaración aduanera. Esta declaración aduanera se deberá formalizar conforme a la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

En su caso, los distintos documentos de despacho de exportación que justifiquen un asiento de data parcial deberán quedar referidos al asiento de cargo efectuado con referencia al documento administrativo electrónico al amparo del cual se introdujeron los productos en el depósito aduanero.

III.- En relación con la tercera pregunta, el artículo 6.1 de la LIE dispone que no están sujetas en concepto de fabricación e importación "Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto".

Por otra parte, el RIE establece en su artículo 116.1 que, a los efectos del referido artículo 6 de la LIE, en relación con los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, "los porcentajes

reglamentarios de pérdidas serán los que se expresan en este artículo. La aplicación de las tablas de porcentajes de pérdidas que figuran en los apartados 2 y 3 siguientes tendrá lugar conforme a lo establecido con carácter general en los apartados 10 y 12 del artículo 1 y en los artículos 15, 16 y 17 de este reglamento..."

La consultante plantea cuando y como se deben computar las pérdidas que se produzcan durante el transporte del producto, así como las producidas mientras permanezcan en el depósito aduanero hasta su salida para la exportación.

El artículo 6.1 de la LIE, antes transcrito, se refiere a las pérdidas acaecidas en los procesos de producción, almacenamiento y transporte siempre que éstos tengan lugar en régimen suspensivo. En relación con la cuestión así planteada, esta Dirección General entiende que los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere la LIE tienen por objeto cuantificar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de almacenamiento o transporte de este tipo de productos. En la medida en que los procesos sean los mismos, la "normalidad" de tales pérdidas lo será con independencia de cuál sea el estatuto fiscal del establecimiento donde se lleven a cabo dichos procesos.

Así, esta Dirección General entiende que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 6.1 de la LIE, podrán considerarse justificadas, sin necesidad de prueba, las pérdidas que se hayan producido en el transporte con destino al depósito aduanero y en el almacenamiento en el depósito aduanero, al amparo del régimen suspensivo de impuestos especiales, siempre que no excedan de los porcentajes reglamentarios de pérdidas, inherentes a dicho proceso, previstos en el RIE. La aplicación de las posibles pérdidas corresponde al titular del depósito fiscal.

En conclusión, esta Dirección General considera que, en un depósito aduanero, cuando se introduzcan productos objeto de los Impuestos especiales de fabricación al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.3 del RIE, las pérdidas acaecidas deben contabilizarse con arreglo a lo establecido en dicho reglamento. Cuando las pérdidas no excedan de los porcentajes reglamentarios establecidos y hayan sido debidamente contabilizadas, no precisarán ser justificadas. La existencia de pérdidas contabilizadas que excedan de los porcentajes reglamentarios deberá probarse ante la Administración tributaria.

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.