

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Exportación de productos químicos.

NUM-CONSULTA	V2437-18
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	11/09/2018
NORMATIVA	Ley 38/1992, art. 51.1 y 53.5; RD 1165/1995 Rgto. IIEE, art. 13 y 116 bis
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante tiene por objeto el almacenamiento, comercialización y distribución de productos químicos, tanto a granel como envasados, alguno de ellos incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos y considerado "producto sensible" a tenor de lo dispuesto en el artículo 116 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales. El establecimiento figura inscrito como almacén fiscal en el registro territorial. La consultante, titular del almacén fiscal, pretende exportar productos de la tarifa 2ª del Impuesto sobre Hidrocarburos que se encuentran en el almacén fiscal con aplicación de la exención del impuesto prevista en el artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de realizar, sin liquidación previa del Impuesto sobre Hidrocarburos, la exportación de los referidos productos de la tarifa 2ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.
CONTESTACION-COMPLETA	El apartado 1 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, dispone que, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53, estarán exentas las siguientes operaciones:

“1. La fabricación e importación de gas natural y de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto comprendidos en su tarifa 2ª, que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.”

Los apartados 4 y 5 del artículo 53 de la LIE establecen:

“4. La circulación, tenencia y utilización de gas natural y la de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos y no comprendidos en las definiciones del artículo 49.1 de esta Ley no estará sometida a requisitos formales específicos en relación con dicho impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 6 [este apartado 6 se refiere a intercambios intracomunitarios de gas natural] y de la obligación de justificar su origen y procedencia por los medios de prueba admisibles en derecho.

5. En relación con los productos comprendidos en la tarifa 2ª y con el gas natural a los que se aplique la exención establecida en el artículo 51.1 de esta Ley, se observarán las siguientes reglas particulares:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1.a) del presente artículo, no tendrá la consideración de fabricación la obtención de productos comprendidos en la tarifa 2ª, a partir de otros igualmente incluidos en dicha tarifa por los que ya se hubiera ultimado el régimen suspensivo. Ello no obstará el cumplimiento de los requisitos que, en su caso, resulten exigibles en relación con la aplicación de la exención prevista en el artículo 51.1 de esta Ley.

b) Cuando el gas natural o los productos comprendidos en la tarifa 2ª a los que se refiere este apartado se destinen de forma sobrevenida a un uso como combustible o carburante, el impuesto será exigible a quien los destine o comercialice con destino a tales fines con arreglo al procedimiento que reglamentariamente se establezca.”

El número 2 del artículo 1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, define un almacén fiscal así:

“2. Almacén fiscal. El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este Reglamento, productos

objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general.”

Cabe señalar que este establecimiento constituye una figura propia del ordenamiento español, y no está inspirado en figura alguna de la normativa comunitaria armonizada. En principio, su existencia responde a la necesidad de crear un tipo de establecimiento no sometido al rigor formal exigido por la normativa comunitaria para los depósitos fiscales que operan en régimen suspensivo y así impulsar la aparición de un mayor número de establecimientos acercando los puntos de distribución de productos sujetos a los impuestos especiales a los lugares de consumo. Además, la certeza de que el beneficio fiscal de que disfruta un producto que ha salido del régimen suspensivo con aplicación, por razón de su destino, de una exención o de un tipo reducido solo existe cuando se verifica su consumo en un uso autorizado y hace necesaria cierta regulación del circuito comercial de estos productos. Por ello, inicialmente el almacén fiscal nació como un establecimiento de almacenamiento, recepción y expedición de productos que se habían beneficiado de una exención o de un tipo reducido, si bien posteriormente se amplió permitiendo introducir productos con el impuesto devengado a tipo pleno, en aras de aumentar la actividad económica de los titulares de dichos establecimientos.

Por estas razones, el apartado 5 del artículo 13 del RIE, establece:

“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 aquellos 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.

Excepcionalmente, cuando productos que no incorporen trazadores, marcadores o desnaturalizadores y que hayan entrado en el almacén fiscal con aplicación de una exención o un tipo reducido, no puedan ser enviados, por causas sobrevenidas, a destinos dentro del ámbito territorial interno para los que la Ley ha previsto la aplicación de dichos beneficios, el titular del almacén podrá solicitar de la oficina gestora que ésta practique la liquidación de las cuotas correspondientes a dichos productos. Una vez ingresadas por el titular del almacén dichas cuotas, éste podrá enviar los productos objeto de la regularización con cualquier destino”.

El RIE no establece excepciones a esta norma que debe aplicarse necesariamente siempre que los productos no puedan ser enviados desde el almacén fiscal a destinos dentro del ámbito territorial interno para los que la LIE prevé la aplicación del beneficio.

Por tanto, los productos de tarifa 2ª, incluidos los denominados “productos sensibles”, recibidos en el almacén fiscal con aplicación de una exención, podrán ser enviados a cualquier destino, incluida la exportación, previa solicitud efectuada a la oficina gestora correspondiente al establecimiento, y liquidación e ingreso de las cuotas resultantes por la aplicación del tipo impositivo establecido para el epígrafe que corresponda a dicho producto en la tarifa 1ª.

Una vez realizada la exportación, o el envío a otras partes del territorio nacional donde no es de aplicación el Impuesto sobre Hidrocarburos, será de aplicación el supuesto general de devolución del impuesto pagado cuando se trata de la exportación de bienes por los que ya se ha devengado y satisfecho el impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, letra a), del artículo 10 de la LIE, que determina que tendrán derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación, en las condiciones que se establezcan, “Los exportadores de productos objeto de estos impuestos, o de otros productos que, aun no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.”

Por su parte, el apartado 1 del artículo 7 del RIE establece:

“1. La devolución a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley se solicitará presentando una solicitud ajustada al modelo que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dejándose constancia de la misma en el documento aduanero de exportación. Esta presentación se efectuará inmediatamente después de la presentación del documento aduanero de exportación.

Efectuadas por la aduana las comprobaciones relativas a la clase y cantidad de mercancías exportadas, la oficina gestora correspondiente al domicilio del exportador tramitará el expediente de devolución y dispondrá, en su caso, el pago de las cuotas que correspondan. (...)”

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