SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta V2224-21

Órgano SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente

Fecha salida 04/08/2021

Normativa Ley 38/1992: arts. 18 y 51.2.b)

Reglamento de los Impuestos Especiales, RD 1165/1995: art. 27

Descripción de hechos La consultante presta servicios de avituallamiento a buques afectos a la navegación marítima internacional.

Estos suministros de fuelóleo y de gasóleo se realizan mediante el empleo de gabarras operadas por la consultante.

La consultante adquiere hidrocarburos a diversos proveedores del sector. los cuales son almacenados en un depósito fiscal cuya titularidad es de un tercero.

Cuestión planteada Si estos avituallamientos pueden realizarse a través del procedimiento de ventas en ruta regulado en el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Contestación completa El artículo 18 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, en la letra c) de su apartado 7 y en relación con las normas generales de gestión aplicables a los productos objeto de los Impuestos especiales de fabricación, establece que:

"7. Reglamentariamente se establecerán:

(…)

c) Los requisitos exigibles en la circulación de estos productos y, en particular, las condiciones de utilización de cualquiera de los documentos que deban amparar la circulación intracomunitaria e interna.".

Por su parte, el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, al regular el procedimiento de ventas en ruta, establece lo siguiente:

"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.

Podrán enviarse productos por el procedimiento de ventas en ruta a instalaciones cuya titularidad sea de los expedidores y en las que se reciba el producto para su posterior entrega por canalización hasta la vivienda de los consumidores finales.

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 de los tipos reducidos previstos en los epígrafes 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley.

(…)

3. La oficina gestora podrá autorizar el procedimiento de ventas en ruta para la realización de avituallamientos de carburantes a aeronaves y embarcaciones con aplicación de la exención

establecida en las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley. En estos casos, se seguirá el procedimiento expuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el supuesto de que para realizar los avituallamientos se utilice una embarcación, el retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro del plazo de cinco días naturales, contados a partir del inicio de la circulación.

(…).".

Así, el 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 se supedita a la autorización de la oficina gestora competente para la realización de avituallamientos de carburantes a aeronaves y embarcaciones con aplicación de la exención establecida en las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley.

En este sentido, el apartado 2 del artículo 51 de la LIE, establece que, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, 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:

a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.

b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

(…).".

La consultante afirma que adquiere fuelóleo y gasóleo a diversos proveedores del sector y que, tras almacenarlos en instalaciones titularidad de un tercero ubicadas en puerto y habilitadas como depósito fiscal, los va suministrando a buques afectos a la navegación marítima internacional fondeados en aguas territoriales españolas, mediante el empleo de gabarras operadas por la propia consultante.

De cumplirse lo anterior, la adquisición de tales hidrocarburos podría acogerse a la exención del artículo 51.2.b) y cabría solicitar autorización de la oficina gestora competente para efectuar el referido suministro mediante el procedimiento de ventas en ruta regulado en el antes citado artículo 27 del RIE y que, según lo establecido en su apartado segundo, requiere del cumplimiento de 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 destinatario y las que retornan al establecimiento.

b) Con carácter previo a la expedición, el expedidor cumplimentará electrónicamente un borrador de albarán de circulación en el que figurarán la clase y cantidad de productos a suministrar mediante este procedimiento de ventas en ruta, la identificación del expedidor y del medio de transporte, así como la fecha de inicio de la circulación y lo enviará a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su validación por ésta con una antelación no superior a los siete días naturales anteriores a la fecha de inicio de la circulación indicada en el albarán de circulación. Deberá presentarse a través de un sistema informatizado que cumpla las instrucciones contenidas en las disposiciones complementarias y de desarrollo de este Reglamento que se establezcan.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria verificará por vía electrónica los datos del borrador del albarán de circulación. Si dichos datos no son válidos, informará de ello, sin demora, al expedidor. Si dichos datos son válidos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria asignará al albarán de circulación un código de referencia electrónico y lo comunicará al expedidor.

La circulación se amparará con un ejemplar del albarán de circulación validado con el código de referencia electrónico en el que se haga constar que se trata de productos salidos para su suministro por el procedimiento de ventas en ruta.

c) En el momento de la entrega de producto a cada destinatario se emitirá una nota de entrega ajustada al modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda, con cargo al albarán de circulación, acreditativa de la operación. El ejemplar de la nota de entrega que queda en poder del expedidor de la misma deberá ser firmado por el destinatario. Si el vehículo que realiza la venta en ruta expide las notas de entrega por vía electrónica, los destinatarios 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.

d) El retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro del segundo día hábil siguiente al de la salida.

e) Tan pronto como se retorne al establecimiento de origen y, en todo caso, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación, salvo en los casos previamente justificados ante la oficina gestora en los que dicho plazo puede ser ampliado, el expedidor deberá comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía electrónica y conforme al procedimiento aprobado por el Ministro de Hacienda, la información contenida en las notas de entrega con cargo al albarán de circulación.

Cuando se trate de productos por los que se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo impositivo ordinario, la información a suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria se referirá únicamente a la cantidad global de producto entregado con aplicación de dicho tipo impositivo.

f) En el libro de existencias se deberá efectuar un asiento negativo de data correspondiente a los productos reintroducidos en la fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal que 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.

(…).”.

Por tanto, en virtud de lo anteriormente expuesto, la consultante podrá realizar los avituallamientos por el procedimiento de ventas en ruta, correspondiendo al titular del depósito fiscal, con carácter previo a la expedición, cumplimentar electrónicamente un borrador de albarán de circulación. La circulación se amparará con un ejemplar del albarán de circulación validado con el código de referencia electrónico en el que se haga constar que se trata de productos salidos para un suministro por el procedimiento de ventas en ruta.

La consultante, en el momento de la entrega de producto a cada destinatario emitirá una nota de entrega ajustada al modelo debidamente aprobado. El ejemplar de la nota de entrega que queda en poder de la consultante deberá ser firmado por el destinatario.

El retorno al establecimiento de origen, en este caso al depósito fiscal, debe producirse dentro del plazo de cinco días naturales, contados a partir del inicio de la circulación.

Tan pronto como se retorne al establecimiento de origen y, en todo caso, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación, el expedidor deberá comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la información contenida en las notas de entrega con cargo al albarán de circulación.

En el libro de existencias del depósito fiscal se deberá efectuar un asiento negativo de data correspondiente a los productos reintroducidos en dicho establecimiento, que 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.

Lo que comunico 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.