



Consulta realizada

Normativa

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales;

Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio;

Descripción de hechos

La consultante es una asociación de empresas comercializadoras de carburante. Señala que algunos de sus asociados son sociedades limitadas, que carecen de instalación por lo que, a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos, no están inscritas en el Registro

Territorial, ni disponen de CAE y no son sujetos pasivos del Impuesto, al serlo el depósito fiscal que corresponda.

Dichas entidades tienen como objeto social el comercio al por mayor de carburantes y, exclusivamente, venden a estaciones de servicio y/o gasocentros (nunca a consumidor final). Su epígrafe a efectos del IAE es el 616.5 de la sección primera de las Tarifas del impuesto, "Comercio al por mayor de petróleo y lubricantes", y a efectos del CNAE es el 4671 "Comercio al por mayor de combustibles sólidos, líquidos y gaseosos, y productos similares".

Cuestión planteada

La asociación consultante desea saber si es posible que una entidad como la descrita compre carburantes a un operador petrolífero y revenda ese carburante a estaciones de servicio y/o gasocentros facturando el operador a la sociedad comercializadora y está facturado a la estación de servicio y/o gasocentro.

Contestación completa

Tal y como se desprende del artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), el Impuesto sobre Hidrocarburos tiene la consideración de impuesto especial de fabricación. Además, conforme al primer apartado del artículo 1 de dicha Ley es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de los productos incluidos en su ámbito objetivo, el cual define el artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales.

La consultante manifiesta que sus asociados no son titulares de un depósito fiscal y que no son sujeto pasivo del impuesto sobre Hidrocarburos, sino que esta condición le corresponde al depósito fiscal. En este sentido el artículo 7.1.a) de la Ley de Impuestos Especiales dispone que:

“Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el Impuesto se devengará:

a) En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo.”.

De lo señalado se desprende que se trata, de productos para los que ya se ha ultimado el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales, al haberse devengado el impuesto sobre Hidrocarburos, de acuerdo con lo que prevé el artículo 11 de la Ley de Impuestos Especiales:

“Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28 y 37, el régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

- a. Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto.
- b. Mediante la exportación de los productos.”.

A este respecto hay que señalar que la normativa de Impuestos Especiales no regula las condiciones en las que se pueden vender carburantes a estaciones de servicio y gasocentros. En cambio, sí que establece una normativa detallada en cuanto a la obligación de inscripción en el registro territorial y en cuanto a la forma en que debe documentarse la circulación de esos productos, respectivamente en el artículo 41 y en los artículos 19 a 39 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

Sin embargo, de lo manifestado por la consultante se desprende que no está obligada a inscribirse en el registro territorial, dado que no se encuentra en ninguna de las situaciones previstas en el artículo 40.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales en virtud del cual:

“Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del

contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio fiscal. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento.”.

Una vez sentado que no procede su inscripción en el registro territorial debemos concluir que, como regla general, no estará sujeto a la obligación de extender documentos de circulación, tal y como se desprende del artículo 20 del Reglamento de los Impuestos Especiales:

“1. Con carácter general, los documentos de circulación serán expedidos por los titulares de los establecimientos desde los que se inicie la circulación.

2. Cuando se trate de envíos al ámbito territorial de la Unión no interno por el procedimiento de envíos garantizados, el documento administrativo electrónico simplificado será expedido por el expedidor certificado que efectúe el envío en dicho procedimiento.

3. En los supuestos de despacho a libre práctica de productos, incluso en el caso de los vinculados al régimen de depósito aduanero, que deban circular al amparo de un documento administrativo electrónico, éste será expedido por el expedidor registrado.

4. Cuando circunstancias excepcionales así lo aconsejen, la oficina gestora correspondiente al expedidor podrá autorizar, en los casos no previstos, la expedición de documento de circulación, en particular, a operadores no inscritos.”.

Por último, la actividad a la que se refiere la consultante está regulada en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, que en su artículo 42 regula quienes son los operadores al por mayor y en su artículo 43 quienes son los distribuidores al por menor. A este respecto, debemos señalar que esta Dirección General de Tributos no es competente para determinar si la actividad descrita se encuadra en el artículo 42 o en el artículo 43 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre. Así se desprende del artículo 42.2 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre en virtud del cual:

“Podrán actuar como operadores al por mayor exclusivamente aquellas sociedades mercantiles que cumplan las condiciones para la realización de la actividad que se establezcan reglamentariamente, entre las que se incluirá la suficiente capacidad técnica del solicitante y encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En todo caso, dichas sociedades deberán comunicar al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, que lo comunicará a su vez a la Comisión Nacional de Energía y a la Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos, el inicio o cese de la actividad, acompañando la comunicación de una declaración responsable sobre el cumplimiento de las condiciones a que se refiere el párrafo anterior.

Los operadores al por mayor deberán acreditar el cumplimiento de estas condiciones en caso de que les sea requerido por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio o por la Comisión Nacional de Energía.

Cualquier hecho que suponga modificación de alguno de los datos incluidos en la declaración originaria deberá ser comunicado por el interesado, en el plazo máximo de un mes a partir del momento en que se produzca.

La Comisión Nacional de Energía publicará en su página web un listado de los operadores al por mayor de productos petrolíferos que incluirá aquellas sociedades que hayan comunicado al Ministerio el ejercicio de esta actividad.”.

En este sentido el hecho de que una entidad quede encuadrada en el epígrafe 616.5 de la sección primera de las Tarifas del impuesto, “Comercio al por mayor de petróleo y lubricantes” no la habilita para la realización de dicha actividad cuando no se cumplen las condiciones y requisitos establecidos en la normativa sectorial aplicable.

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.

