La cuestionable neutralidad de las nuevas medidas de IVA en el sector de los hidrocarburos.

Actualmente se están desarrollando las nuevas medidas de IVA que introdujo la **Ley 7/2024, de 20 de diciembre**, y que afectan directamente al **sector de los hidrocarburos**. Las medidas se centran en obligaciones de IVA relativas a la comercialización de **gasolinas, gasóleos o biocarburantes** cuando se extraen desde **depósitos fiscales** para su puesta a consumo.

Antes de esta reforma, el sujeto obligado a declarar este IVA (IVA asimilado a la importación) podía ser el adquirente del producto a la salida o el propietario del mismo. Con los cambios recientes, se impone al **último depositante o al titular del depósito fiscal** (en caso de que sea propietario del producto), la obligatoriedad de realizar un pago a cuenta o establecer una garantía de IVA que pretende cubrir un eventual impago de IVA por la entrega realizada por el extractor.

Como puede verse, las medidas impuestas endurecen el régimen, obligando a los comercializadores a hacer un **pago por adelantado del 110% del IVA** correspondiente o presentar una **garantía** por las extracciones realizadas en los dos meses anteriores, con un mínimo de **3 millones de euros**. Además, se establece una responsabilidad solidaria para aquellos depósitos fiscales que permitan la extracción de los productos sin acreditar previamente algún supuesto de exclusión.

Se libran de esta obligatoriedad algunos "privilegiados":

- Las entidades que ostenten la condición de **Operador Económico Autorizado (OEA)**.
- Las entidades inscritas como "**Operador Confiable**". A este censo sólo podrán acceder aquellos a los que se les reconozca que cumplen los siguientes requisitos:

- Estar inscritos en el Registro de Extractores (REDEF).
- Volumen de extracciones, de al menos 1.000 millones de litros de combustible el año anterior.
- Llevar tres años operando como mayorista en el sector.
- Acreditar solvencia financiera (según criterios similares a los del OEA).

Lo más llamativo es que, **los grandes operadores del mercado** —que ya dominaban el sector desde la finalización del monopolio de Campsa— **ya cumplen estos requisitos** y, por tanto, **no se ven afectados** por las nuevas exigencias.

Por el contrario, son los comercializadores con menor volumen, los que pueden dinamizar la competencia en el sector, y los que podrían ofrecer precios más competitivos, pero son estos los principales impactados por las medidas, viéndose obligados a realizar estos pagos por adelantado o prestar esas garantías, lo cual limita gravemente su capacidad para competir.

Esta situación, no solo afecta a los que ya vienen actuando como comercializadores, sino que afecta también a los nuevos actores que quieren entrar en el mercado, siendo esta una indudable barrera de entrada. En algunos medios, ya se les ha denominado los "**Operadores No Confiables**", sin que haya existido ni una mínima comprobación de su "confianza".

La posibilidad de tomar medidas antifraude, en el ámbito de IVA:

Los datos del fraude de IVA en el sector de los hidrocarburos hablaban por sí solos: **se estimaban pérdidas de más de 1.000 millones de euros al año**. Ante este panorama, **era necesario tomar medidas de control**, eso nadie lo discute. El listado de grandes morosos publicado por la Agencia Tributaria da buena cuenta de la magnitud del problema y de la necesidad de tomar medidas inmediatas sobre el problema.

Pues bien, la normativa europea (concretamente el artículo 273 de la Directiva del IVA) permite que los países tomen medidas para evitar el fraude. Pero también dice que esas medidas **no pueden romper el principio de igualdad** entre los operadores que actúan dentro del mercado y aquí está el verdadero

problema de la reforma: **no tanto lo que se pretende (evitar el fraude), sino la forma en la forma en que se ha implementado.**

La medida puede estar chocando con un principio básico del IVA, como es el **principio de la neutralidad**. La regulación del impuesto no debe distorsionar la competencia entre las empresas y la nueva regulación lo hace de forma bastante evidente.

Hay varios aspectos para pensar que esta neutralidad no se está asegurando con las indicadas medidas:

- **Solo unos pocos operadores quedan fuera de las nuevas obligaciones**, siendo estos los que ya dominan el mercado desde hace años.
- **Se excluye de las excepciones a figuras que, según la normativa fiscal, podrían perfectamente operar en depósitos fiscales**, como distribuidores o consumidores. Pero, por razones que parecen más políticas o sectoriales que fiscales, se les impide entrar en el circuito de la comercialización en régimen suspensivo. ¿Está negándose el uso de todo un régimen de IVA, como es el depósito distinto del aduanero a unos pocos (en beneficio de otros)?
- Para ser considerado "Operador Confiable", uno de los requisitos es estar en el **registro REDEF**, cuando entrar o mantenerse en ese registro se ha vuelto casi un privilegio por la amplia discrecionalidad de que dispone la Administración con respecto al mismo, habiendo innumerables quejas sobre cómo se están rechazando solicitudes o expulsando a empresas con argumentos poco claros o basados en meras presunciones.
- Aunque el REDEF se presente como un censo "voluntario", y así lo declara la AEAT en sus resoluciones, en la práctica **es obligatorio**: sin estar en él, no puedes operar como extractor, y ningún depósito fiscal va a asumir el riesgo de ser declarado responsable de las deudas ajenas.

Problemas que alberga esta medida, en lo que se refiere a la neutralidad del IVA:

El principio de neutralidad del IVA es uno de los baluartes del impuesto, y es que el IVA debe ser neutro para el empresario al tener que recaer exclusivamente sobre el consumidor. Esta es siempre la carta de presentación de este impuesto y la jurisprudencia en el ámbito comunitario se ha encargado de recordarlo de forma insistente.

Entre otros límites, el respeto de la neutralidad del IVA exige que no se puede aplicar **un diferente tratamiento del IVA a empresas, bienes o servicios similares**, y que compiten entre sí. No es difícil ver que nos encontramos ante entidades que llevan a cabo la misma actividad, que compiten en el mismo mercado, que distribuyen el mismo producto. Sin embargo, la medida prevista en la nueva regulación prevé obligaciones para unos a los que se les impone una carga financiera que limita gravemente su competitividad, y se exime a otros de su cumplimiento, consolidando su evidente posición de dominio. Dudoso, por otro lado, es el respeto de estas medidas al principio de proporcionalidad, principio también conformado por la jurisprudencia de IVA en la aplicación de cualquier medida.

Por otro lado, no alcanza a entenderse el motivo que lleva a restringir el acceso a la información de quien forma parte del censo del llamado "Operador Confiable" a aquellos titulares de depósitos fiscales, cuando debiera ser una información de dominio público, especialmente por aquellos que pueden incurrir en responsabilidad subsidiaria por precios anómalos.

¿Podrían haberse adoptado otras medidas más proporcionadas al objetivo perseguido?

Se está justificando la nueva regulación en la necesidad de poner límite al fraude fiscal existente alrededor del IVA, y sin embargo, aprovechando el impulso de la lucha contra el fraude, atentamos contra la competencia de un sector ya debilitado, y cuando las mismas además atentan contra algunos de los principios reguladores del impuesto, especialmente cuando existían alternativas más adecuadas.

La normativa comunitaria ya dispone de herramientas para ello, como es la **inversión del sujeto pasivo (ISP)**, medida aplicada en otros ámbitos. La cuestión es que, optar por esta solución exigía dar explicaciones a las autoridades comunitarias, dado que el Estado español debía presentar un informe al Comité del IVA, y explicar la adopción de medidas que impactarían contra buena parte de la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA.

Si atendemos al ámbito local, mejor no hablar de los principios de *generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad* que rigen en nuestro sistema tributario, porque también es del todo dudoso que estas medidas se amolden a tales principios.

Si bien compartimos el objetivo de todas aquellas medidas que permitan que el fraude campe a sus anchas, no podemos dejar en el olvido las garantías de proporcionalidad y de neutralidad que deben honrarse. El respeto de estas garantías ha exigido a menudo acudir a nuestros Tribunales administrativos (TEAR, TEAC), o ante el orden jurisdiccional, pero somos conscientes de que estas alternativas no proporcionan una reparación inmediata, que es lo que se necesita. Por otro lado, a nivel sectorial, se ve cierta pasividad en lo que respecta a la defensa de alternativas menos cuestionables, quizás, entre otras razones porque su negocio depende, directa o indirectamente, de quien ha abanderado y comandado tales medidas y, claro, todos sabemos que “no hay que morder la mano que te da de comer”.

No obstante, pese a esta situación interna y sectorial, no debe dejarse de lado la existencia de alternativas de defensa que se pueden y deben afrontar si se busca un sector competitivo y con opciones. No son pocas las veces que el sector ha tenido que pedir el auxilio de la Comisión Europea o del propio Tribunal Europeo (como el céntimo sanitario, los acuerdos de exclusiva de suministro de larga duración a los que estaban sometidas gran parte de las estaciones de servicio, así como la práctica ilícita de ciertos operadores consistente en la fijación del PVP al que las estaciones de servicio debían vender los combustibles y carburantes, entre otros).

De cada uno depende, ser parte del problema, o ser parte y partícipe de la solución. Si formas parte de este último grupo y quieres recibir información adicional, no duden en ponerse en contacto con nuestro equipo Legal.

Nicolás Bonilla, Asociado Principal de EJASO, experto en Impuestos Especiales.