

## LOS ESTABLECIMIENTOS (I)

### La fábrica

El impuesto especial sobre hidrocarburos es un tributo sobre el consumo. El tipo impositivo es específico, lo que significa que se aplica a unidades de medida, sea de peso, volumen o de energía. Por ejemplo, en la gasolina, el consumidor debe pagar una cierta cantidad de euros por cada litro de producto que consume. Por lo tanto, el volumen de ingresos tributarios del Estado dependerá exclusivamente de la cantidad de producto incluido ámbito del impuesto que se consume en España.

Los hidrocarburos que se introducen el mercado español se consiguen por tres vías distintas: la fabricación, la importación y las adquisiciones intracomunitarias. Luego el interés del legislador será dar los medios necesarios a la Administración para que consiga regular, controlar e inspeccionar la utilización de estos productos con el objetivo de cerciorarse que los ingresos tributarios corresponden efectivamente con el volumen consumido. Así, la fabricación, la tenencia y la circulación de los productos incluidos en el ámbito del impuesto, son actividades intervenidas por la Administración.

Inicialmente la norma tributaria reglamenta la fabricación y la tenencia de los productos precisando los establecimientos en los que se puede fabricar o almacenar para a continuación señalar los requisitos necesarios para su autorización y más tarde enumerar las obligaciones que se les imponen a sus titulares. De esta forma "La hacienda vigilando unos pocos establecimientos, recauda una gran masa de impuestos<sup>1</sup>", a la vez que se facilita el control sobre los mismos al objeto de evitar fraudes, evasiones o abusos<sup>2</sup>.

#### 1.- La fábrica

EL Artículo 15 de la LIE en su apartado primero, dice que la fabricación de productos objeto de impuestos especiales se realizará en las "fábricas". Un enunciado tan evidente puede hacer pensar que el legislador ha exagerado su labor, ya que es un hecho indiscutible que la fabricación de un producto siempre se llevará a cabo en una fábrica, pero al igual que sucede con el término "fabricación", la noción de *fábrica* establecida en la LIE responde a un concepto exclusivamente tributario alcanzando un significado mucho más generoso del que tiene cuando pensamos en su sentido habitual.

<sup>1</sup> EINAUDI. Principios de Hacienda pública. Biblioteca de Ciencias Sociales, página 226

<sup>2</sup> STS de 24 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1634) "uno de los aspectos en los que se desarrolla este control es en el de la tenencia y fabricación de estos productos, al punto que es la propia normativa aplicable la que va a determinar los lugares en los que cabe su depósito o fabricación, y ello en una doble perspectiva, el control de la actividad en sí y el control de los locales tanto por parte de la Inspección, como por la Intervención"

La fabricación, concebida como la extracción de un producto del ámbito del impuesto o cualquier otro proceso donde a partir de un producto se obtiene otro - apartado 18 del artículo 4 de la LIE- se configura como una actividad que necesariamente se deberá cometer en los establecimientos que gocen de la condición de “*fábrica*” que será obligatoria para las siguientes instalaciones:

- a) Instalaciones donde se obtienen los productos objeto del impuesto
- b) Instalaciones que con independencia del producto realizan una serie de operaciones industriales muy concretas.

El concepto genérico para todos los impuestos especiales de *fábrica* se puntualiza en el apartado 17 del artículo 4 de la LIE indicando que es el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. No obstante, para el impuesto sobre hidrocarburos el artículo 53 de la LIE amplía el concepto señalado, incluyendo no solo las instalaciones donde se obtienen productos incluidos en el ámbito del impuesto, sino también a otras donde se realizan determinadas operaciones, aunque el producto final obtenido no sea objeto del tributo. De todo ello, podemos sacar las siguientes conclusiones:

1. Una fábrica es un establecimiento, entendiéndose como tal el lugar, zona o instalación donde se producen los productos objeto del Impuesto sobre hidrocarburos o bien, sin llegar a producirlos, realizan ciertas operaciones concretas. Recibe la denominación tributaria de “*fábrica*”.
2. Con carácter previo al inicio de la actividad, forzosamente se debe disponer una autorización tributaria y proceder a la inscripción en el Registro Territorial (Oficina Gestora de los IIEE de la AEAT).
3. Los establecimientos tienen que cumplir una serie de condiciones. No sirve cualquier sitio.
4. En una fábrica se pueden realizar las siguientes operaciones: recibir, expedir, extraer, fabricar, transformar, almacenar, recibir y expedir productos objeto del impuesto.
5. Las operaciones se deben realizar en régimen suspensivo del impuesto.

La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y que sea titular de una fábrica recibe la denominación, según establece el apartado 8 del artículo 4 de la LIE de “*Depositario autorizado*”

## **2.- Establecimientos con la consideración de fábrica por las operaciones que realizan**

Como hemos señalado el impuesto sobre hidrocarburos va mucho más allá al establecer que no solo deberán tener la condición de “*fábrica*” los establecimientos que obtienen productos objeto del impuesto, sino que también asumirán esa consideración los establecimientos que, si bien pueden no llegar a fabricar productos sujetos, sí que practican una serie operaciones industriales muy concretas:

- a) Los establecimientos que realizan un tratamiento definido
- b) Los establecimientos que someten a los productos a una transformación química

a) Establecimientos que realizan un tratamiento definido.

Señala la letra a) del apartado 1 del artículo 53 de la LIE que tendrán la consideración de fábrica los establecimientos en que se sometan los productos objeto del impuesto definidos en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley<sup>3</sup> a un tratamiento definido, según el concepto establecido en la nota complementaria número 5 del capítulo 27 de la nomenclatura combinada.

Por consiguiente, será imprescindible conocer el alcance de la expresión “*tratamiento definido*”, para concluir si a un determinado establecimiento le corresponde forzosamente asumir la condición de “*fabrica*”. Con este propósito, la LIE nos remite a la nota complementaria número 5 de la Nomenclatura, donde se enumeran una a una<sup>4</sup> las operaciones industriales que se consideran “*tratamiento definido*”. Son las siguientes<sup>5</sup>:

1ª.- Destilación al vacío: apartado a) de la nota complementaria nº 5. Es una destilación que se realiza a una presión menor que la atmosférica. Cuando se destila a baja presión disminuye el punto de ebullición, luego se utiliza para destilar productos cuyos puntos de ebullición son muy altos. Existe igualmente una destilación denominada a “alto vacío” que se realiza a presiones muy bajas, también denominada “destilación molecular”. Se entiende por destilación al vacío, cuando la presión es menor que 400 milibares medida en la cabecera de columna.

2ª.- Redestilación por un procedimiento extremado de fraccionamiento: apartado b) de la nota complementaria nº 5. Mediante este proceso se consigue aislar uno o más componentes de una determinada mezcla. Es un proceso de destilación (excepto la destilación atmosférica «topping») aplicado en instalaciones industriales de ciclo continuo o discontinuo que empleen destilados de las subpartidas 2710 11 11 a 2710 19 49, 2711 11 00, 2711 12 91 a 2711 19 00, 2711 21 00 y 2711 29 00 (excepto el propano de pureza igual o superior a 99 %) para obtener hidrocarburos aislados de un grado de elevada pureza y productos de las subpartidas 2707 10 10 a 2707 30 90, 2707 50 10, 2707 50 90 y 2710 11 11 a 2710 19 49

<sup>3</sup> a) Gasolina con plomo: los productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.12.31, 2710.12.51 y 2710.12.59. b) Gasolina sin plomo: los productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.12.41, 2710.12.45 y 2710.12.49. c) Los demás aceites ligeros: los productos clasificados en los códigos NC 2710.12.11 a 2710.12.90 que no sean gasolina con plomo o gasolina sin plomo. Cuando se trate de productos clasificados en los códigos NC 2710.12.21 y 2710.12.25, las disposiciones que se derivan de su inclusión en este apartado sólo serán aplicables a los movimientos comerciales al por mayor. d) Queroseno: los productos clasificados en los códigos NC 2710.19.21 y 2710.19.25. e) Los demás aceites medios: los productos clasificados en los códigos NC 2710.19.11 a 2710.19.29 que no sean queroseno. Cuando se trate de productos clasificados en el código NC 2710.19.29, las disposiciones que se derivan de su inclusión en este apartado solo serán aplicables a los movimientos comerciales al por mayor. f) Gasóleo: los productos clasificados en los códigos NC 2710.19.31 a 2710.19.48 y 2710.20.11 a 2710.20.19. g) Fuelóleo: los productos clasificados en los códigos NC 2710.19.51 a 2710.19.68 y 2710.20.31 a 2710.20.39. h) Gas licuado de petróleo (GLP): los productos clasificados en los códigos NC 2711.12.11 a 2711.19.00. i) Gas natural: los productos clasificados en los códigos NC 2711.11.00 y 2711.21.00. j) Bioetanol: los productos a que se refiere el artículo 46.1.f). k) Biometanol: los productos a que se refiere el artículo 46.1.g). l) Biodiesel: los productos a que se refiere el artículo 46.1.g). 2.º m) Biocarburos: el biometanol y el biodiesel, cuando se utilicen como carburantes, y el bioetanol. n) Biocombustibles: el biometanol y el biodiesel cuando se utilicen como combustibles. ñ) Otros hidrocarburos sometidos a control: los productos clasificados en los códigos NC 2707.10, 2707.20, 2707.30, 2707.50, 2901.10, 2902.20, 2902.30, 2902.41, 2902.42, 2902.43 y 2902.44.

<sup>4</sup> Notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea. Diario Oficial de la UE, 6/5/2011, Publicación realizada en virtud del artículo 9, apartado 1, del Reglamento CEE nº 2658/87 del Consejo, de 23 de Julio de 1987, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

<sup>5</sup> Son las operaciones que se llevan a cabo en las refinerías. Además de la destilación, se realizan otros procesos, cuya finalidad es obtener un mejor aprovechamiento del crudo, tal como el reformado a la alquilación, mediante los cuales se mejora el octanaje obtenido por la destilación natural, que solo alcanza un nivel cercano a 50 y también se aumenta la cantidad de gasolina producida por volumen de crudo utilizado.

3ª.- El craqueo: apartado c) de la nota complementaria nº 5. Es un proceso que consiste en la escisión de las moléculas de los hidrocarburos de las fracciones más pesadas del petróleo con el objetivo de conseguir una mayor proporción de ligeros, gases, gasolinas, etcétera. El craqueo puede ser catalítico o térmico. El primero se realiza en presencia de catalizadores conduciendo de forma selectiva hacia fracciones con un mayor interés como las gasolinas gasóleos, etcétera. El craqueo térmico, se realiza por efecto de la presión y la temperatura con ausencia de catalizadores. También existen otros tratamientos del craqueo como el vapocraqueo (steamcracking) para la obtención de hidrocarburos gaseosos, el hidrocaqueo (hydrocracking) (tratamiento de craqueo con hidrogenación), la deshidrogenación, la desalquilación, la reducción sobre coque y la viscorreducción (visbreaking).

4ª.- El reformado: apartado d) de la Nota complementaria nº 5. Debido a la necesidad de que los carburantes tengan un alto poder antidetonante es necesario reformar las estructuras moleculares de las naftas. El proceso consiste en un tratamiento térmico o catalítico de los aceites medios o ligeros para aumentar el contenido de aromáticos. Así, para mejorar las propiedades de las gasolinas, la finalidad es aumentar el número de octano transformando las fracciones resultantes de la destilación primaria del crudo que tienen un gran contenido en parafinas en compuestos con más alto contenido de aromáticos (bencenos, toluenos y xilenos)

5ª.- Extracción con disolventes selectivos: Apartado e) de la nota complementaria 5º. Es un procedimiento que permite separar grupos de productos que tengan una estructura molecular diferente por medio de disolventes específicos que ejerzan una actividad selectiva. Proceso también denominado desalfaltado, ya que se recupera mediante disolventes parafínicos ligeros –propano, butano, pentano- los residuos resultantes de la primera destilación obteniendo, dependiendo del peso molecular del disolvente utilizado, asfalto y aceites.

6ª.- La polimerización: Apartado g) nota complementaria nº 5. Es el procedimiento industrial por los que con calor o sin él, con o sin catalizador, los hidrocarburos no saturados se unen formando uno o varios de sus polímeros. Las moléculas de gran tamaño se denominan polímeros, luego el proceso por el cual se combinan moléculas sencillas- monómeros- para obtener moléculas de gran tamaño se denomina polimerización. Este proceso se puede realizar por adición o por condensación. La polimerización por adición o también denominada en cadena, los monómeros se van incorporando por etapas logrando al final una molécula similar pero de mayor tamaño. La polimerización por condensación, las moléculas de monómeros se unen con eliminación de ciertas moléculas sencillas, como por ejemplo, el agua. Por lo tanto, se trata de procedimientos industriales por los que, con calor o sin él, con catalizador o sin él, los hidrocarburos no saturados se unen formando uno o varios de sus polímeros o copolímeros.

7ª.-La alquilación: Apartado h) nota complementaria nº 5, proceso por el que se introducen uno o más grupos alquilo en un compuesto. Se trata de una reacción térmica o catalítica en la que los hidrocarburos no saturados se unen a otros hidrocarburos, especialmente a las isoparafinas o a los aromáticos con el objetivo de obtener un mayor peso molecular. Esto sucede cuando se combina un gas olefínico con uno parafínico, como por ejemplo, cuando obtenemos isooctano a partir de la reacción del isobutano con las moléculas de butileno. Esencialmente será un proceso útil para evitar que las gasolinas se evaporen fácilmente como se puede observar con el pentano, que es un hidrocarburo con pocos átomos de carbono y por consiguiente con un punto de ebullición muy bajo, que mediante la alquilación aumentamos el número de carbonos, y por tanto su evaporación será menor.

8ª.- La isomerización: Se entiende por isomerización, la transformación de la estructura de los componentes de los productos petrolíferos sin modificación de la fórmula bruta. Así, cuando un alcano lineal se calienta en presencia de catalizador, se transforma en alcano ramificado. En otras palabras, la

isomeración significa la transformación de un compuesto en uno de sus isómeros. Por ejemplo, con la isomeración de xileno se eleva la proporción del isómero para-xileno que se emplea posteriormente en la fabricación de fibras poliéster, adhesivos y pinturas, tintas y herbicidas.

9ª.- El desparafinado por procedimientos distintos de la filtración: Es un proceso que consiste en el refinado de las fracciones de los lubricantes normalmente para separar aquellas parafinas que son perjudiciales para la lubricación. Cita la nota complementaria como ejemplo, el desparafinado por la acción del frío,<sup>6</sup> (con disolventes como el tolueno o metil etil cetona, o sin ellos), el tratamiento microbiológico, el desparafinado por medio de urea, el tratamiento con tamices moleculares.

10ª.- La destilación atmosférica: La destilación a presión atmosférica es aquella que se realiza a presión ambiental. Es el primer proceso que se somete al crudo después de su extracción y a una presión del orden de 1013 milibares, medida en la cabecera de la columna.

b) Los establecimientos que sometan a los productos a una transformación química

Dice el apartado b) del punto 1 del artículo 53 de la LIE que tendrán la consideración de fábrica, siempre que lo soliciten sus titulares, los establecimientos en que se sometan productos objeto del impuesto, comprendidos en la tarifa 1.ª del mismo – artículo , a una transformación química. Se entenderá por «transformación química» -continúa el artículo 53- cualquier operación que tenga por objeto la transformación molecular del producto que se somete a la misma, es decir, que las características propias del producto queden alteradas de tal forma que el producto se ha convertido en otro distinto del inicial.

Por consiguiente la simple mezcla de un producto con otro, ya sea hidrocarburo o no, como sucede, por ejemplo, si mezclamos una pintura con White Spirit, NC 2710.12.21, o cuando utilizamos un producto petrolífero como disolvente, no se puede considerar *transformación química* ya que no estaremos en presencia de una transformación molecular en la que aparece un nuevo compuesto, como ocurrirá por ejemplo, cuando tratamos una parafina con cloro, para obtener cloroparafinas o cuando sulfuramos el gasóleo.

Debemos reconocer, no obstante, que el enunciado de LIE puede entrañar una cierta dificultad, ya que muchos de los procesos que hemos descrito como “*tratamiento definido*”, por sí mismos también se manifiestan como una modificación de la estructura molecular del producto de que se trate. Tal vez, hubiera sido más correcto definir la *transformación química* como “cualquier operación distinta de las enumeradas como *tratamiento definido*”.

Así las cosas, apreciamos que la LIE muestra dos tipos de establecimientos con un tratamiento fiscal diferente. Por un lado, los establecimientos que llevan a cabo un *tratamiento definido*, que son aquellos que realizan unos concretos procesos industriales- los enunciados en la NEC nº 5- y por otro, todos aquellos que llevan a cabo una *transformación química* de los productos incluidos en la tarifa 1ª del impuesto, pero que usan procesos distintos a los detallados en la NEC nº 5. Uno y otro, independientemente del producto que se obtenga –sujeto o no al impuesto- tienen la condición de “*fábrica*” en los términos del apartado 17 del artículo 4 de la LIE

<sup>6</sup> El aceite se trata con los disolventes, se enfría la mezcla y la parafina precipitada se separa por filtración

<sup>7</sup> RAFAEL MOULIA GARCIA TRIVIÑO. IMPUESTOS ESPECIALES. Escuela de la Hacienda pública. Página 492.

No obstante, existe una excepción con respecto a la obligación de inscripción de las instalaciones. La LIE concede a los titulares de estos últimos establecimientos –los que sometan un producto de la tarifa 1º a una transformación química- la potestad de elegir, de tal forma que únicamente adquirirá la condición de *fábrica*, si así lo desea el contribuyente y que voluntariamente se inscriba como tal. De este modo, un empresario podrá obtener en instalaciones que no sean *fábrica*, “productos terminados” obtenidos a partir de la *transformación química* de la gasolina, el gasoil, el fuel, el GLP, el gas natural, el queroseno, el bioetanol o el biometanol, siempre y cuando emplee procesos industriales diferentes a los mencionados en la letra a) del apartado 1 del artículo 53 de la LIE

En el supuesto que el empresario ejercite su opción y no se inscriba en el correspondiente registro territorial tenemos que hacer una importante precisión. En estos casos, la circulación que ampara el suministro de la materia prima que usa en sus procesos–cualquier producto de la tarifa 1ª- no se realizará en régimen suspensivo del impuesto, ya que recordemos que este régimen solo será de aplicación si la instalación del expedidor y del receptor tienen la condición de *fábrica* o de depósito fiscal. En consecuencia, si el establecimiento que recibe los productos no se halla inscrito como *fábrica*, el impuesto especial se devengará a la salida del establecimiento expedidor cuyo titular forzosamente deberá repercutir al destinatario, aunque disfrutará del derecho a la devolución, excepto para el gas natural, ya que el uso y destino de los productos no será el de combustible o carburante<sup>8</sup>.

En estos casos la inscripción tendrá los siguientes efectos para su titular:

- a) Aunque estamos en presencia de una inscripción de carácter voluntario, una vez inscrita la instalación, su titular deberá cumplir con todas las obligaciones que se contemplan para este tipo de establecimientos, contabilidad de existencias, declaraciones, régimen suspensivo, etcétera.
- b) Se producirá una mejora en la tesorería de su titular como consecuencia de recibir los productos de la tarifa<sup>a1</sup> del impuesto en régimen suspensivo produciendo claros efectos positivos en sus costes financieros.
- c) Facilita la circulación intracomunitaria de productos ya que los envíos desde fuera del territorio de aplicación del impuesto se realizarán en régimen suspensivo sin la necesidad de utilizar otros sistemas, como puede ser el de envíos garantizados o cualquier otro, evitando de esta forma que se produzca el devengo en el Estado de origen y que el expedidor deba solicitar su devolución.
- d) En las adquisiciones intracomunitarias el titular prescindirá de ciertas formalidades, como la presentación de solicitudes, documentación, garantías, etcétera, consiguiendo evitar retrasos y paralizaciones tan desfavorables para el empresario productor.

Curiosamente, en una clara muestra de la complejidad del impuesto – no sabemos si también del legislador- el reglamento, en el apartado cinco del artículo 108 establece una excepción a la excepción. Efectivamente los fabricantes de biocarburante no disfrutaban de esa posibilidad y deberán obligatoriamente

---

<sup>8</sup> Ver exención Artículo 52 Devoluciones: se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, además de en los supuestos contemplados en el artículo 10, en los siguientes: a) El consumo, directo o indirecto, de productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 1.ª, excepto el gas natural, en usos distintos a los de combustible y carburante, por los titulares de explotaciones industriales.

inscribirse como *fábrica* a pesar que el trabajo que llevan a cabo en sus instalaciones constituye a todas luces una *transformación química* de un producto de la tarifa 1<sup>a</sup>, el aceite de origen vegetal, NC 1518.<sup>9</sup>

**Eduardo Espejo**

**FIDE** Asesores Legales y Tributarios

FIDE

---

<sup>9</sup> El proceso de fabricación del biodiesel (FAME) consiste en la transesterificación del metanol (metánolisis). MITTELBACH y REMSCHMIDT, Biodiesel el manual completo. Editorial M. Mittelbach 2006, página 7: “En la reacción de transesterificación o alcoholisis un mol de triglicérido reacciona con tres moles de alcohol para formar un mol de glicerol y tres moles de los respectivos esteres de ácido graso.