

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0428-23
Órgano	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
Fecha salida	24/02/2023
Normativa	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; Orden PRE/1724/2002, de 5 de julio, por la que se aprueban los trazadores y marcadores que deben incorporarse a determinados hidrocarburos para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio;
Descripción de hechos	La consultante es una asociación de empresarios de estaciones de servicio.
Cuestión planteada	La consultante pregunta si la aditivación del carburante (gasóleos o gasolinas) se puede realizar en la propia Estación de Servicio (directamente en los depósitos de almacenamiento, o a través de los aparatos dispensadores, acoplándoles un módulo de aditivado).
Contestación completa	<p>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. Por tanto, 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.</p> <p>En particular, el artículo 46.2 de la Ley de Impuestos Especiales se refiere a los aditivos para carburantes señalando que:</p> <p>“Estarán también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.”.</p> <p>Por su parte, el artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales establece:</p> <p>“1. La fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo.</p> <p>2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrán efectuarse dentro de los depósitos fiscales las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores, así como aquellas otras operaciones de transformación que se determinen reglamentariamente.</p> <p>3. No obstante lo establecido en los apartados anteriores, podrán efectuarse fuera de fábricas y depósitos fiscales, sin tener la consideración de fabricación a efectos de esta Ley, operaciones de transformación a partir de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya devengado el impuesto, siempre que la suma de las cuotas correspondientes a los productos utilizados no sea inferior a la que correspondería al producto obtenido.</p> <p>(...).”.</p>

De los preceptos anteriores resulta que los aditivos para carburantes, no recogidos en la enumeración del artículo 46.1 de la Ley de Impuestos Especiales, quedan incluidos en el ámbito objetivo del impuesto cuando se destinan a ser utilizados como carburantes, o aditivos de **carburante** o a aumentar el volumen de los carburantes. Además, del artículo 15.3 de la Ley de Impuestos Especiales, se desprende que una vez que se ha producido el devengo del impuesto se puede incorporar los aditivos a los carburantes fuera de fábrica o depósito fiscal, siempre que la cuota del impuesto correspondiente a la mezcla obtenida no sea superior al que correspondió a los elementos mezclados.

Sin embargo, la conclusión anterior no es de aplicación para los trazadores y marcadores para los que la legislación vigente prevé un tratamiento peculiar. El artículo 50.3 de la Ley de Impuestos Especiales establece que:

“Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 7 del artículo 8, la aplicación de los tipos impositivos fijados en este artículo quedará condicionada al cumplimiento de los requisitos que se hayan previsto reglamentariamente, incluidos, en su caso, la adición de trazadores y marcadores, la utilización realmente dada a los productos o el empleo de medios de pago específicos.”.

De forma similar, para los supuestos de exención el artículo 52.2 in fine de la Ley de Impuestos Especiales señala que:

“(…)

La aplicación de la exención con respecto a la utilización de gasóleo en los supuestos a que se refiere el presente apartado 2 quedará condicionada, salvo en el supuesto de operaciones de autoconsumo sujetas, a que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido.”.

Estos dos preceptos se desarrollan en el artículo 114 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio):

“1. A los efectos del presente artículo y de los artículos 106, 107 y 108 de este Reglamento, se entenderá por marcadores los agentes marcadores o trazadores aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda para su adición al gasóleo y al queroseno en las condiciones previstas en el presente artículo.

2. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados 3 y 4 siguientes relativos a los supuestos de circulación intracomunitaria e importación, la adición de los marcadores se llevará a cabo en fábricas y depósitos fiscales conforme a las siguientes reglas:

a) A todo gasóleo que salga de fábrica o depósito fiscal con el impuesto devengado a tipo reducido o con aplicación de alguna de las exenciones previstas en el apartado 2 del artículo 51 de la Ley, le deberán haber sido incorporados previamente los marcadores en las proporciones y condiciones establecidas.

b) A todo queroseno que salga de fábrica o depósito fiscal con el impuesto devengado a tipo reducido, le deberán haber sido incorporados previamente los marcadores en las proporciones y condiciones establecidas.

c) Las operaciones de adición de marcadores deberán ser notificadas con la suficiente antelación a los servicios de intervención para, si lo estiman oportuno, presenciarlas y verificar su desarrollo y conclusión. No obstante, cuando en las fábricas y depósitos fiscales se disponga de sistemas automáticos de marcado que garanticen el control de las operaciones, previamente aprobados por el centro gestor, éste podrá dispensar de la obligación de notificación previa.

(…)”.

Así, en el caso de los trazadores y marcadores regulados en la Orden PRE/1724/2002, de 5 de julio, por la que se aprueban los trazadores y marcadores que deben incorporarse a determinados hidrocarburos para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 10 de julio), el Reglamento de Impuestos Especiales expresamente establece que han de incorporarse en una fábrica o depósito fiscal, y por tanto no es posible realizar estas operaciones en las instalaciones a que se refiere la consultante.

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.