

# La figura del Operador Económico Autorizado o el Operador Confiable (excepción a la obligatoriedad de aportar garantía o anticipo de IVA en la extracción de hidrocarburos de depósito fiscal)

El pasado 21 de diciembre de 2024, fue publicada en el BOE la **Ley 7/2024, de 20 de diciembre**, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

Tres días después, en fecha el 24 de diciembre se publicaba el **Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre**, que modifica los epígrafes aplicables (incluyendo el 1.4), así como reduciendo a 550 millones de litros el volumen de extracciones anuales mínimo para ser Operador Confiable, anteriormente establecido en 1.000 millones.

La nueva norma exige el prepago del IVA o la garantía del mismo, al extractor de los productos del depósito fiscal de hidrocarburos, a no ser que, se le aplique alguna de las excepciones marcadas por la norma:

- Ser OEA (Operador Económico Autorizado), en virtud de la normativa aduanera.
- Ser OC (Operador Confiable). Un censo, o título tributario, dependiente del cumplimiento de algunas condiciones:
  - o Inscripción en el Registro de Extractores.
  - o Volumen de extracciones durante el año anterior de 550 millones de litros de gasolinas, gasóleo o biocarburantes en el año anterior a la extracción.

- Haber realizado operaciones como Operador Al Por Mayor durante los 3 años anteriores (figura regulada en el art.42 de la Ley del Sector de Hidrocarburos).
- Cumplimiento de los requisitos de solvencia financiera del art. 39 del CAU (los mismos que se exigen para ser OEA).

Acudiendo a la primera de las opciones, la relativa al **Operador Económico Autorizado**, conviene analizar los requisitos para la obtención de este, y en concreto, si pudiera un depósito fiscal o un Operador de Productos Petrolíferos acceder a esta condición.

El estatuto de OEA (Operador Económico Autorizado) está regulado en la normativa aduanera, concretamente en Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU), así como en la normativa de desarrollo (RDCAU y RECAU).

Para ser OEA, se exige, primeramente, ser Operador Económico establecido en la UE, considerándose Operador Económico, a efectos de este estatuto, **toda persona que, en el ejercicio de su actividad profesional, intervenga en actividades a las que se aplique la legislación aduanera.**

Atendiendo a esto, **¿está un Operador al por Mayor de Productos Petrolíferos sometido a legislación aduanera?**

La condición de Operador al por Mayor está definida en el art. 42 de la Ley del Sector de Hidrocarburos, del siguiente modo:

*“aquellos sujetos que comercialicen productos petrolíferos para su posterior distribución al por menor. En todo caso tendrán tal consideración los titulares de refinerías y plantas de producción de biocombustibles”.*

Los Operadores Petrolíferos solo pueden actuar en el mercado de venta al por mayor de hidrocarburos previa obtención del título de Operador Petrolífero, que le habilita para la realización de ventas al por mayor, para lo cual se necesita cumplir ciertos requisitos, como son, capacidad técnica (experiencia acreditada), financiera (capital de al menos 3.000.000 euros), cumplimiento de reservas de seguridad, entre otras.

Estos productos, antes de su puesta a consumo, son almacenados en los depósitos fiscales de hidrocarburos, propios o de terceros. Estos establecimientos permiten diferir el pago de impuestos especiales (IIEE) e IVA al momento de su puesta a consumo.

Los productos, propiedad de los Operadores, pueden salir:

-En régimen suspensivo de IIEE/Régimen de DDA de IVA, por tener un destino facultado para recibirlos en régimen suspensivo de IIEE. (otro depósito fiscal, fábrica, otros depositarios autorizados en la UE o exportación), que lleva aparejada la exención del IVA.

-Con devengo de IIEE/Ultimación del régimen de DDA a efectos del IVA. La salida del depósito fiscal con ultimación del régimen suspensivo (devengo del IIEE) produce la desvinculación del régimen de depósito distinto del aduanero y el devengo del IVA asimilado a la importación (art. 19.5º LIVA), siendo sujeto pasivo el propietario de los productos a la salida (Operador Petrolífero).

En este segundo caso, se devenga el llamado IVA asimilado a la importación (artículo 19.5º LIVA), siendo el sujeto pasivo el propietario de los productos a la salida del depósito fiscal.

La realización de una operación asimilada a la importación, en la que el sujeto pasivo es el Operador Petrolífero, no se trata a efectos de la normativa aduanera de una importación, sino de una operación asimilada a la importación a efectos de IVA, lo que supone estos movimientos de mercancía no supongan operativa aduanera, y por lo tanto, no se cumpliría con uno de los requisitos para la obtención del OEA, el intervenir en operativa aduanera.

En concreto, sería necesario que, el Operador Petrolífero, realizara importaciones o exportaciones de hidrocarburos de forma habitual, u otras operativas aduaneras, como requisito previo para obtener la condición de OEA.

Por lo tanto, todo operador que no haya obtenido la condición de OEA deberá acudir, para eximirse de las nuevas obligaciones de garantía del IVA, a obtener la condición de Operador Confiable, lo cual supondría el cumplimiento de las condiciones especificadas (REDEF, 550 millones de litros

de extracciones, histórico de Operador al por mayor de 3 años y solvencia financiera).

Esto nos lleva a analizar el requisito, quizás el menos específico de los detallados, para la obtención de la condición del título de Operador Confiable, que es el de la solvencia financiera, que coincide con uno de los requisitos exigidos para ser OEA.

### **¿Cuáles son los requisitos de solvencia financiera que se exigen para esta figura?**

La solvencia financiera se considerará acreditada cuando el solicitante tenga un buen nivel financiero que le permita cumplir sus compromisos, teniendo debidamente en cuenta las características del tipo de actividad de que se trate.

El art. 26 del RECAU dispone sobre los requisitos para acreditar la solvencia financiera de la figura del OEA, desarrollando el requisito de solvencia financiera establecido en el punto c) del artículo 39 del CAU.

Hay que tener en cuenta que, la norma actual, para determinar cumplido este requisito, hace una remisión a la normativa aduanera, para referirse a los mismos requisitos de solvencia financiera que para cumplir los pre-requisitos del OEA.

El término “insolvencia” en este sentido, y atendiendo a las Orientaciones no debería considerarse un sinónimo de “quiebra”, que significa la incapacidad o merma de la capacidad de una empresa, declarada legalmente, generalmente por un Tribunal, para hacer frente al pago de sus acreedores.

Pasamos a examinar los tres requisitos, siempre teniendo en cuenta los criterios que se toman en consideración para valorar el estatuto del OEA en el ámbito aduanero.

#### **Capacidad Financiera:**

Justificar, sobre la base de los registros y de la información disponibles para los tres últimos años anteriores a la presentación de la solicitud, que dispone de capacidad financiera suficiente para cumplir sus obligaciones y hacer honor a sus compromisos relativos a la naturaleza y el volumen de las

actividades comerciales, en particular no disponer de activos netos negativos, excepto en caso de que puedan cubrirse.

A estos efectos, las autoridades podrán valorar, si el solicitante está capacitado para atender sus deudas legales con terceros mediante la comprobación de la serie completa de sus estados financieros de los últimos tres años, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Cuando así lo exija la ley sobre sociedades, que las cuentas se han presentado en los plazos fijados al efecto.
- Las reservas formuladas en auditorías o las observaciones sobre la continuidad de las actividades de la empresa, por ejemplo, por parte de los auditores o miembros del consejo de administración.
- Los elementos de pasivo contingentes o las provisiones para contingencias. La existencia de un volumen significativo de elementos de pasivo contingentes constituye un indicio de la capacidad del solicitante para satisfacer futuras deudas.
- Cualquier otro documento financiero, como la cuenta de resultados o el estado de flujos de efectivo.
- Cualquier análisis de ratio de que se disponga (p. ej., la ratio actual (activo circulante dividido por pasivo circulante) que mida la responsabilidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones presentes con fondos procedentes de su tesorería.
- Cualquier otra conclusión que aporten las instituciones financieras o de investigación.
- Otros indicadores que pueda resultar interesante evaluar, como si la empresa ha sufrido huelgas importantes, si ha perdido los principales proyectos en los que participaba o si ha perdido proveedores importantes o clave.

Debe acreditarse la carencia de activos netos negativos, salvo que exista posibilidad de cobertura.

Las autoridades deberán examinar dos indicadores esenciales en los estados financieros y los balances, con el fin de evaluar el cumplimiento del criterio de solvencia acreditada: la situación del activo circulante neto (activo

circulante menos pasivo circulante), y la situación del activo neto (activo total menos pasivo total).

- La situación del activo circulante neto es un indicador importante para determinar si el solicitante dispone de capital suficiente para llevar a cabo sus operaciones ordinarias.
- La situación del activo neto constituye un indicador relevante de la viabilidad a más largo plazo del solicitante, así como de su capacidad para saldar sus deudas. Se espera que, para cumplir el criterio de solvencia financiera acreditada, las empresas cuenten con activos netos positivos.

Las últimas versiones preliminares de las cuentas en general y de las cuentas de gestión entre la fecha de los estados financieros suscritos más recientes y la fecha actual deben revisarse, asimismo, con el fin de determinar si se han producido variaciones significativas de la situación financiera del solicitante que puedan repercutir en su solvencia financiera acreditada.

En caso de que se planteen dudas, el solicitante puede emprender varias acciones encaminadas a mejorar su situación respecto del activo neto. Por ejemplo, puede obtenerse capital adicional mediante una emisión de acciones. En el caso de las empresas multinacionales, a menudo los activos netos negativos pueden derivarse de transacciones realizadas y pasivos existentes dentro del grupo. Con frecuencia, en tales circunstancias, el pasivo puede cubrirse mediante una garantía de la sociedad matriz (o de otra empresa del grupo).

### **En caso de financiación:**

Si el solicitante se financia mediante un préstamo de otra persona o entidad financiera, las autoridades pueden exigir además una copia del proyecto de empresa del solicitante, la carta de préstamo u otro documento equivalente. Deben comparar el proyecto de empresa y la documentación del préstamo con las previsiones más recientes del flujo de tesorería, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, a fin de asegurarse de que el solicitante opera dentro de los límites de su descubierto autorizado y desarrolla su actividad con arreglo a las previsiones. Cuando existan diferencias significativas, deberán investigarse sus motivos.

En cualquier caso, las autoridades pueden exigir pruebas adicionales, como el compromiso del prestamista o una carta de préstamo, y establecer el plazo del préstamo y los términos y condiciones del mismo. Las autoridades deben comprobar que la situación consignada en las cuentas sea conforme con el compromiso o la carta de préstamo del banco.

Es posible que se exija a la empresa información adicional relativa al préstamo, como su finalidad, las condiciones en que se ha suscrito o el nombre del acreedor. Tal información se deberá comprobar y cotejar con otros documentos financieros (p. ej., balances contables, cuenta de pérdidas y ganancias) a fin de evaluar la situación financiera global del operador económico.

### **Cartas de seguridades y garantías de las sociedades matrices:**

Las cartas de seguridades son documentos expedidos por una sociedad matriz (u otra sociedad del grupo) a fin de reconocer el planteamiento aplicado por una filial en una determinada operación para la obtención de financiación. Las cartas de seguridades se emiten cuando la filial tiene activos netos negativos y se utilizan para corroborar que, como se indica en el dictamen de los miembros del consejo de administración y en el informe de auditoría, la empresa posee los recursos financieros adecuados para procurar la continuidad de sus actividades. Estos documentos pueden limitarse a un determinado período de tiempo. Constituyen una declaración escrita de la intención de seguir prestando apoyo financiero a la empresa solicitante, pero no son necesariamente vinculantes desde el punto de vista legal.

Al juzgar la solvencia financiera acreditada de una filial, deberá tenerse en cuenta que esta puede operar bajo garantía de su sociedad matriz, y las autoridades aduaneras podrán examinar las cuentas de esta última con el fin de garantizar que disponga de los medios necesarios para proporcionar ayuda a la filial.

Conviene señalar que las cartas de seguridades no suelen constituir acuerdos contractuales legalmente vinculantes y, por tanto, tampoco representan una garantía ejecutable con arreglo a la ley. Cuando el solicitante depende de la ayuda financiera de una empresa matriz (o de otro grupo) para cumplir el criterio de solvencia financiera acreditada, las autoridades deberán asegurarse, en su caso, de que tal ayuda se proporciona con arreglo a un

acuerdo contractual legalmente vinculante. Si se requiere una garantía como prueba del apoyo de la sociedad matriz (o de otra empresa del grupo), tal garantía deberá ser vinculante con arreglo a la legislación nacional de los Estados miembros en los que se acepte; de lo contrario, no podrá tenerse en cuenta al evaluar el cumplimiento del criterio. Para constituir un documento contractual legalmente vinculante, deberá contener el compromiso de atender de manera irrevocable e incondicional las obligaciones asumidas por la filial. Una vez suscrito, ha de ser responsabilidad legal del firmante el pago de cualquier deuda aduanera que no haya pagado el solicitante.

### **Historial de cumplimiento de obligaciones fiscales:**

Las autoridades pueden establecer si el solicitante ha abonado o no los impuestos y derechos aduaneros que se adeuden legalmente a las aduanas en los tres últimos años, o si se retrasó en tales pagos. Se excluyen en este caso los importes que todavía no se adeuden legalmente y los que se encuentren sujetos a recurso.

En general, si el solicitante no ha abonado los importes que se adeudan legalmente, el criterio de solvencia acreditada no se ha satisfecho. No obstante, los motivos del impago o la demora deberán examinarse para determinar si existen circunstancias atenuantes aceptables. Como ejemplos de tales circunstancias atenuantes cabe citar:

- un problema a corto plazo u ocasional de flujo de tesorería o liquidez que no ponga en entredicho la fiabilidad y la situación financiera general del solicitante;
- los casos en los que el solicitante se haya demorado en el pago a causa de un error administrativo y no por un problema de solvencia subyacente, que no deberán afectar a su cumplimiento de este criterio.

### **No incursión en proceso concursal o pre-concursal:**

Si el solicitante está incurso en algún tipo de procedimiento de insolvencia, el cumplimiento del criterio mencionado más arriba se ha de estudiar más a fondo, por ejemplo, mediante la administración controlada de un tercero designado por el juez. Habrá que recopilar información sobre las circunstancias que hayan motivado la incoación de los procedimientos (recesión económica, quiebra de las filiales, cambios temporales e

inesperados en las tendencias del mercado), así como sobre los importes adeudados. Los importes adeudados pueden compararse con el importe de los diferentes tipos de activos del solicitante, por ejemplo, activo circulante (efectivo y otros instrumentos líquidos equivalentes, incluidas las cuentas por cobrar, que puedan convertirse en efectivo en el plazo de un año, como máximo), activos a largo plazo (inmovilizado material y otros activos de capital, descontada la amortización), activos inmateriales (activos con un valor determinado pero no realizables, como el fondo de comercio, las patentes, los derechos de autor y el reconocimiento de la marca) y activos pagados por anticipado (gastos en previsión de futuros costes, como seguros, intereses y renta) y diferidos.

Al considerar el criterio de solvencia financiera acreditada, es importante que toda la información, en su caso, se considere conjuntamente, con el fin de obtener una visión global de la situación. Los indicadores no deberán considerarse aisladamente y las decisiones deberán basarse en la posición global del solicitante, como reflejo de que el principal objetivo es garantizar que, una vez otorgado el estatuto de AEO, el operador en cuestión pueda seguir atendiendo a sus obligaciones.

### **¿Cuáles son las fuentes de información para valorar estos requisitos?**

- Registros oficiales de insolvencias, liquidaciones y administraciones;
- Historial de pagos de derechos aduaneros y de todos los demás derechos, impuestos o cargas que se cobren con motivo de la importación o la exportación de mercancías, o en relación con estas operaciones, en los tres últimos años;
- Los estados financieros y balances publicados del solicitante que abarquen los tres últimos años, con el fin de analizar la capacidad de este para hacer frente a sus deudas legales;
- Versiones preliminares de cuentas o cuentas de gestión y, en particular, informes provisionales y las más recientes previsiones de flujos de tesorería, balance y pérdidas y ganancias aprobadas por los miembros del consejo de administración, los socios o un único propietario, sobre todo cuando los estados financieros publicados más recientes no contengan los datos

acreditativos necesarios de la posición financiera actual o el solicitante cuente con una empresa de nueva creación;

- Proyecto de empresa del solicitante (plan de negocio), cuando este se financie mediante un préstamo concedido por una institución financiera, y la carta de préstamo de la misma;
- Conclusiones de las agencias de calificación crediticia, las asociaciones de protección crediticia o la calificación de cualquier otra autoridad pública pertinente;
- Cualquier información financiera accesible, como el registro legal, las bases de datos en línea, las noticias financieras, etc.;
- Otros datos acreditativos que el solicitante pueda aportar, como la garantía de una sociedad matriz (o del grupo) que demuestre la solvencia financiera del solicitante.

Consideramos que, en el panorama normativo en el que nos encontramos, se hace necesario valorar la posible concesión de estos estatutos, a los efectos de participar en el mercado de hidrocarburos, con una clara ventaja competitiva o en igualdad de condiciones con respecto a nuestros competidores.

## **ÁREA DE IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIAMBIENTALES**

**Nicolás Bonilla Sánchez**

**Abogado y Asesor Fiscal**