

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Posibilidad de realizar una mezcla que se utilizará como aditivo para carburantes fuera del régimen suspensivo

NUM-CONSULTA	V1950-16
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	06/05/2016
NORMATIVA	Ley 38/1992 arts. 4, 15, 46 y 50.
DESCRIPCION-HECHOS	En un establecimiento que no se encuentra inscrito en el registro territorial de los impuestos especiales, se pretende realizar la mezcla de ciertos hidrocarburos y otros productos para obtener un producto comercial que se clasificaría en el código NC 3811 y se utilizaría como aditivo para carburantes. Para ello se pretende mezclar hidrocarburos clasificados en el código NC 3811 con otros clasificados en los códigos NC 2920, 3808 y 3823.
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de realizar la citada mezcla fuera de régimen suspensivo, al amparo de lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley de Impuestos Especiales.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En el Impuesto sobre Hidrocarburos, está sujeta al impuesto la fabricación e importación de los productos objeto del mismo, conforme a su inclusión en el ámbito objetivo efectuada en el artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), que establece:</p> <p><i>“1. A los efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos:</i></p> <p><i>a) Los productos clasificados en los códigos NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712 y 2715.</i></p> <p><i>b) Los productos clasificados en los códigos NC 2901 y 2902</i></p> <p><i>c) Los productos clasificados en el código NC 3403.</i></p>

d) Los productos clasificados en el código NC 3811.

e) Los productos clasificados en el código NC 3817.

f) El alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 2207.20.00, cuando se destine a un uso como carburante, como tal o previa modificación o transformación química.

g) Los productos que se indican a continuación cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante:

1°. El alcohol metílico clasificado en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación o transformación química.

2°. Los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2710.20, 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquellos.

2. 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.

3. Se comprenderán, igualmente, en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos no previstos en el apartado 1 -a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos- destinados a ser utilizados como combustibles.”.

Por su parte, los apartados 1, 2 y 3 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales, establecen:

“1. La fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo.

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.

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.”.

Por lo tanto, la fabricación de un aditivo para carburantes clasificado en el código NC 3811 ha de realizarse, en principio, en una fábrica de hidrocarburos, en régimen suspensivo. No obstante, existe la posibilidad de efectuar dicha fabricación fuera del régimen suspensivo, si resultara aplicable al proceso concreto mediante el que se elabore el aditivo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales.

Para dilucidar si un proceso de fabricación concreto puede realizarse fuera del régimen suspensivo es necesario verificar si dicho proceso constituye una operación de transformación que, respondiendo al concepto establecido en el apartado 32 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales, cumple igualmente con lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de dicha Ley. El artículo 4, apartado 32, de la Ley de Impuestos Especiales establece:

“32. “Transformación”: Proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido. También se considera transformación la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado. En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores.”.

La operación de mezclar un producto clasificado en el código NC 3811 con uno o varios productos clasificados en los códigos NC 2920, 3808 y 3823 para obtener un producto que se clasificaría en el código NC 3811 es una operación en la que el producto de partida y el final están sometidos a la misma tributación y donde la cantidad de producto final es, lógicamente, superior a la del producto empleado. Constituye, por lo tanto, una operación de transformación.

Esta operación de transformación puede realizarse en un depósito fiscal de hidrocarburos, al amparo de lo dispuesto en el apartado 1.c), del artículo 11 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), pero no puede efectuarse fuera del régimen suspensivo.

En efecto, fuera del régimen suspensivo, el producto inicial clasificado en el código NC 3811 se habrá recibido con el impuesto repercutido, en tanto haya salido del régimen suspensivo con pago del impuesto como aditivo para carburantes, pero los productos clasificados en los códigos NC 2920, 3808 y

3823 con los que se pretende mezclar el producto inicial no habrán soportado el Impuesto sobre Hidrocarburos, ya que en la medida en que no hayan sido destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes, no están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto y no se encuentran afectados por las disposiciones de control sobre los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

En conclusión, esta Dirección General entiende que, en la operación descrita, la cuota que correspondería al producto obtenido será siempre mayor que la cuota correspondiente a los productos utilizados por lo que dicha operación no puede realizarse al amparo de lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley de Impuestos Especiales y deberá realizarse en una fábrica o depósito fiscal de hidrocarburos, en régimen suspensivo.

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.

FIDE