

## IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS EN LA EXTRACCIÓN DE GLP

Obligación que tendría el gestor que recupera el GLP de pagar el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente a la extracción del GLP.

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2500-18
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior
<b>FECHA-SALIDA</b>	17/09/2018
<b>NORMATIVA</b>	Ley 38/1992 art. 4, 15 y 53.
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>Un gestor de residuos comercializa botellas de GLP. El GLP lo recibe con el Impuesto sobre Hidrocarburos repercutido por el sujeto pasivo, de lo que tiene justificación documental. Dicho gestor proyecta recuperar los restos de GLP que pudieran contener los envases de GLP depositados en vertederos y plantas de clasificación de residuos urbanos. La recuperación del gas se realizará mediante la extracción de los posibles restos de GLP contenidos en las botellas y su trasvase a contenedores de 900 litros de capacidad. Si el GLP recuperado cumple las especificaciones técnicas, se envasará de nuevo en botellas de menos de 3 kilogramos y se pondrá a la venta.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Obligación que tendría el gestor que recupera el GLP de pagar el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente a la extracción del GLP.</p> <p>Documentación necesaria para justificar la tenencia y movimientos del GLP recuperado.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>La consultante opera como distribuidor de envases populares de GLP, sin tener la condición de empresa suministradora de GLP, al amparo de lo dispuesto en el artículo 33 del Real Decreto 1085/1992, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la actividad de distribución de gases licuados del petróleo (BOE de 9 de octubre), que establece:</p>

“Artículo 33. Envasado, distribución y venta de envases populares.

El envasado, distribución y venta de los llamados «envases populares» no exigirá la calificación de empresa suministradora de G.L.P. ni la aplicación de las obligaciones que para éstas se recogen en el presente Reglamento. No obstante, a estas actividades les serán de aplicación las normas sobre seguridad y requisitos técnicos de las instalaciones y almacenamientos, las exigencias en materia de metrología y composición del gas, el régimen tarifario y el régimen sancionador.

Para garantizar la seguridad de los abastecimientos, a estas empresas les serán exigibles las existencias mínimas de seguridad a que se refiere el artículo 9 en la medida en que se suministren de quienes no sean operadores inscritos.

A estos efectos se consideran «envases populares» los depósitos metálicos de distribución con capacidad no superior a 3 kilogramos de G.L.P.”.

El GLP envasado en dichos envases populares y distribuido por la consultante es GLP que ha salido del régimen suspensivo con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.8 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, recogida en el artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre).

Ahora, la consultante tiene como proyecto obtener autorización del órgano competente en materia medioambiental para gestionar los residuos peligrosos procedentes de envases populares y botellas tipo camping depositadas en vertederos y plantas de clasificación de residuos urbanos. Estos envases pueden contener cierta cantidad de gas que sería recuperado y, tras ser analizado para verificar que cumple con las especificaciones técnicas exigibles, envasado en los referidos envases populares y puesto de nuevo a la venta. La consultante señala que estas operaciones se limitarán al ámbito territorial interno, por no estar interesada en recoger residuos peligrosos del ámbito territorial comunitario ni de terceros países

El hecho imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos, como determina el artículo 5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, es la fabricación e importación de los productos objeto de dicho impuesto (entre los que figura el GLP) dentro del territorio de la Comunidad.

El apartado 18 del artículo 4 de la LIE define la fabricación como:

“18. “Fabricación”: La extracción de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 32 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.”.

En la medida en que la recuperación de GLP expuesta en la descripción de hechos y que planea realizar la consultante no deja de ser una extracción de GLP, o un proceso en el que se obtiene GLP, determinar si esta extracción o proceso constituye o no "fabricación de GLP" es fundamental para responder las cuestiones planteadas.

En buena lógica, el término extracción recogido en la definición de fabricación ha de referirse a la extracción de crudo de petróleo, carbón y demás productos del subsuelo terrestre o del mineral en que se presenten o a la extracción de una sustancia soluble de un disolvente, entre otros posibles ejemplos, pero nunca a la extracción del producto de un depósito para introducirlo en otro. La operación que se pretende realizar tampoco puede considerarse obtención de GLP a partir de otros productos, ni total ni parcialmente, ni cabe calificarla de transformación, en la medida en que dicha operación no encaja en la definición de transformación recogida en el apartado 32 del artículo 4 de la LIE.

En este sentido, en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos, el apartado 2 del artículo 53 de la LIE establece:

"2. No obstante lo establecido en el apartado 18 del artículo 4 de esta Ley, no tendrán la consideración de fabricación las operaciones mediante las cuales el usuario de un producto objeto del impuesto vuelva a utilizarlo en el mismo establecimiento, siempre que el impuesto satisfecho por el mismo no sea inferior al que corresponda al producto reutilizado."

Esta norma está señalando que cualquier recuperación de un hidrocarburo usado que no encaje en esta reutilización, tendría - a sensu contrario - la consideración de fabricación, salvando lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15 de la LIE. Así las cosas, el apartado 2 del artículo 53 de la LIE no resulta aplicable respecto de las operaciones mediante las cuales un industrial que no es usuario del producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, recupere producto usado para ponerlo a la venta como combustible.

Ahora bien, esta Dirección General entiende que la recuperación del GLP contenido en los envases desechados que realizaría la consultante no es tampoco recuperación de un hidrocarburo usado, ya que el GLP que pudieran contener los envases recuperados por la empresa no ha sido utilizado como combustible, es decir, no se ha usado, si bien ha soportado el correspondiente impuesto especial.

En conclusión, esta Dirección General considera que la consultante no está obligada a pagar el Impuesto sobre Hidrocarburos por el GLP recuperado y puesto nuevamente a la venta, en la medida en que el devengo del impuesto ya se produjo y la cuota correspondiente fue repercutida, sin que en las operaciones de recuperación del GLP señaladas se produzca una situación que pueda dar lugar al devengo por aplicación de alguno de los apartados del artículo 7 de la LIE.

Así las cosas, el apartado 7 del artículo 15 de la LIE establece:

“7. La circulación y tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44.”.

A estos efectos, esta Dirección General entiende que las existencias y ventas del GLP que se ha adquirido y recibido para su comercialización con el Impuesto sobre Hidrocarburos repercutido por el sujeto pasivo o trasladado por el distribuidor mayorista, deberán estar justificadas con la documentación pertinente que acredite que el impuesto ha sido satisfecho. Igualmente deberán estar justificadas las existencias y ventas del GLP recuperado, para lo que podrán admitirse los documentos de control y seguimiento para proceder a la retirada de residuos peligrosos y los libros de registro medioambiental que se exijan, de acuerdo con la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (BOE de 29 de julio) y demás normativa que resulte de aplicación en la materia, como justificante de que el impuesto fue satisfecho en su momento.

Todo ello sin perjuicio de que la circulación comercial del GLP, en ambos casos, deba ir amparada por los documentos exigidos por la normativa de los Impuestos Especiales de fabricación.

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.