

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

|                       |   |
|-----------------------|---|
| <b>Nº de consulta</b> | <b>V0863-24</b>   |
| <b>Órgano</b>         | SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente   |
| <b>Fecha salida</b>   | 23/04/2024  |
| <b>Normativa</b>      | Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales;<br>Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio; |

**Descripción de hechos** La consultante manifiesta que tiene como actividad comprar carburantes y lubricantes, bien a comercializadoras, bien a operadores, y vender a gasolineras y gasocentros. El producto circula directamente desde las instalaciones de depósitos fiscales a los tanques de la gasolinera o gasocentro, a través de transportistas habilitados y homologados para el transporte de hidrocarburos.

La consultante no es titular de depósitos fiscales por lo que adquieren el producto con el IVA y los Impuestos Especiales ya devengados, y repercutidos en la factura de compra, y a su vez la consultante los repercute a sus clientes. A efectos del IAE se encuentra encuadrada en el epígrafe del IAE 616.5 Comercio al por mayor de petróleo.

**Cuestión planteada** La consultante pregunta si puede seguir desarrollando la actividad descrita tal y como lo venían haciendo anteriormente, teniendo en cuenta la última modificación en la Ley 34/1998, de 7 de diciembre, del Sector de Hidrocarburos, introducida por Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre.

**Contestación completa** 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. Además, 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.

La consultante manifiesta que no es titular de un depósito fiscal y que adquiere el producto con el IVA y los Impuestos Especiales ya devengados, y repercutidos en la factura de compra. Se trata, por tanto, de productos para los que ya se ha ultimado el régimen suspensivo de los Impuestos Especiales, al haberse devengado dicho impuesto, de acuerdo con lo que prevé el artículo 11 de la Ley de Impuestos Especiales:

“Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28 y 37, el régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

- a. Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto.
- b. Mediante la exportación de los productos.”.

A este respecto hay que señalar que la normativa de Impuestos Especiales no regula las condiciones en las que se pueden vender carburantes a estaciones de servicio y gasocentros. En cambio, sí que establece una normativa detallada en cuanto a la obligación de inscripción en el registro territorial y en cuanto a la forma en que debe documentarse la circulación de esos productos, respectivamente en el artículo 41 y en los artículos 19 a 39 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

De lo manifestado por la consultante se desprende que no está obligada a inscribirse en el registro territorial, dado que no se encuentra en ninguna de las situaciones previstas en el artículo 40.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales en virtud del cual:

“Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio fiscal. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento.”.

Una vez sentado que no procede su inscripción en el registro territorial debemos concluir que, como regla general, no estará sujeto a la obligación de extender documentos de circulación, tal y como se desprende del artículo 20 del Reglamento de los Impuestos Especiales:

“1. Con carácter general, los documentos de circulación serán expedidos por los titulares de los establecimientos desde los que se inicie la circulación.

2. Cuando se trate de envíos al ámbito territorial de la Unión no interno por el procedimiento de envíos garantizados, el documento administrativo electrónico simplificado será expedido por el expedidor certificado que efectúe el envío en dicho procedimiento.

3. En los supuestos de despacho a libre práctica de productos, incluso en el caso de los vinculados al régimen de depósito aduanero, que deban circular al amparo de un documento administrativo electrónico, éste será expedido por el expedidor registrado.

4. Cuando circunstancias excepcionales así lo aconsejen, la oficina gestora correspondiente al expedidor podrá autorizar, en los casos no previstos, la expedición de documento de circulación, en particular, a operadores no inscritos.”.

Por último, la actividad a la que se refiere la consultante está regulada en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, que en su artículo 42 regula quienes son los operadores al por mayor y en su artículo 43 quienes son los distribuidores al por menor. A este respecto, debemos señalar que esta Dirección General no es competente para determinar si la actividad descrita por la consultante se encuadra en el artículo 42 o en el artículo 43 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre. Así se desprende del artículo 42.2 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre que dispone que:

“Podrán actuar como operadores al por mayor exclusivamente aquellas sociedades mercantiles que cumplan las condiciones para la realización de la actividad que se establezcan reglamentariamente, entre las que se incluirá la suficiente capacidad técnica del solicitante y encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En todo caso, dichas sociedades deberán comunicar al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, que lo comunicará a su vez a la Comisión Nacional de Energía y a la Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos, el inicio o cese de la actividad, acompañando la comunicación de una declaración responsable sobre el cumplimiento de las condiciones a que se refiere el párrafo anterior.

Los operadores al por mayor deberán acreditar el cumplimiento de estas condiciones en caso de que les sea requerido por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio o por la Comisión Nacional de Energía.

Cualquier hecho que suponga modificación de alguno de los datos incluidos en la declaración originaria deberá ser comunicado por el interesado, en el plazo máximo de un mes a partir del momento en que se produzca.

La Comisión Nacional de Energía publicará en su página web un listado de los operadores al por mayor de productos petrolíferos que incluirá aquellas sociedades que hayan comunicado al Ministerio el ejercicio de esta actividad.”.

En este sentido el hecho de que una entidad quede encuadrada en el epígrafe 616.5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, “Comercio al por mayor de petróleo y lubricantes” no la habilita para la realización de dicha actividad cuando no se cumplen las condiciones y requisitos establecidos en la normativa sectorial aplicable.

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..