

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

<b>Nº de consulta</b>	V1985-24
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
<b>Fecha salida</b>	17/09/2024
<b>Normativa</b>	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio
<b>Descripción de hechos</b>	La consultante pregunta sobre los recuentos de existencias regulados en los artículos 51 y 52 del Reglamento de los Impuestos Especiales.
<b>Cuestión planteada</b>	<p>La consultante pregunta si el porcentaje del 1% establecido en el artículo 52.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales puede aplicarse en los recuentos de existencias que ella misma realiza, en aplicación del artículo 51 del Reglamento de los Impuestos Especiales para el caso de que en un recuento de existencias se detecten existencias en más.</p> <p>Además, en el caso de que ese porcentaje del 1% no fuese de aplicación a los recuentos realizados por la interesada sin la presencia de los servicios de intervención, la consultante pregunta si debe avisar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que sea quien practique la regularización para poder acogerse porcentaje de "diferencias en más permitidas".</p>
<b>Contestación completa</b>	<p>El Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) en su artículo 51.1 dispone que:</p> <p>“Los titulares de establecimientos afectados por las normas de este Reglamento que estén obligados a llevar cuentas corrientes para el control contable de sus existencias efectuarán, al menos, un recuento de las mismas al finalizar cada trimestre natural y regularizarán, en su caso, los saldos de las respectivas cuentas el último día de cada trimestre.</p> <p>No obstante lo establecido en el párrafo anterior, cuando se trate de depósitos fiscales constituidos por una red de oleoductos, los titulares de los mismos efectuarán, al menos, un recuento los días 30 de junio y 31 de diciembre de cada año referido al semestre que concluye en dichas fechas.</p> <p>Las diferencias que, en su caso, resulten de los referidos recuentos, se regularizarán en el período de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado.”.</p> <p>La obligación de llevar cuentas corrientes para el control contable de las existencias corresponde a los titulares de establecimiento que se señalan en el artículo 50.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, que dispone que:</p> <p>“Con independencia de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los titulares de los establecimientos afectados por la normativa de los impuestos especiales deberán llevar una contabilidad de los productos objeto de dichos impuestos y, en su caso, de las materias primas necesarias para obtenerlos, así como de las marcas fiscales, con arreglo a lo establecido en este Reglamento y la normativa de desarrollo que se apruebe por el Ministro de Hacienda.</p> <p>Dicha contabilidad deberá reflejar los procesos, movimientos y existencias que afecten a tales productos y materias, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto con ocasión del almacenamiento, fabricación o circulación, de forma que se diferencien los diversos productos, epígrafes y regímenes fiscales.</p> <p>El cumplimiento de esta obligación se realizará mediante los libros contables, en los plazos y con el contenido que se establezca por el Ministro de Hacienda.</p>

(...).”

En la medida en que la consultante sea titular de un establecimiento sujeto a la normativa de los impuestos especiales, estará sujeta a la obligación de llevar la contabilidad de existencias, y deberá efectuar un recuento de existencias al finalizar cada trimestre natural, salvo para los establecimientos que sean una red de oleoductos, en cuyo caso deberán efectuar al menos dos recuentos, uno a 30 de junio y otro a 31 de diciembre de cada año. El resultado de estos recuentos, en su caso, dará lugar a una regularización de la contabilidad, y a una regularización fiscal.

Por otra parte, el artículo 52 del Reglamento de los Impuestos Especiales regula el tratamiento fiscal de las diferencias habidas en recuentos o controles efectuados por la Administración. En lo que se refiere a la consulta planteada son relevantes los apartados 3, 4 y 5 de dicho precepto, que señalan que:

“3. Cuando se trate de diferencias en más puestas de manifiesto dentro de fábricas o depósitos fiscales, se efectuará el correspondiente asiento de cargo en la contabilidad de existencias sancionándose como infracción tributaria de índole contable o registral salvo que sea aplicable alguna sanción especial.

4. Cuando las diferencias en más respecto de lo consignado en sistemas contables, documentos de circulación u otros documentos, se pongan de manifiesto fuera de fábricas o depósitos fiscales, los que posean, utilicen, comercialicen o transporten los productos que representan el exceso estarán obligados al pago de la deuda tributaria correspondiente al exceso en los términos previstos en el apartado 8 del artículo 8 de la Ley.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4 anteriores, no se tendrán en cuenta las diferencias en más que no excedan de la cantidad resultante de aplicar, sobre el saldo contable o cantidad consignada en el documento correspondiente, un porcentaje del 1 por 100.”

Como señala el propio título del artículo 52 del Reglamento de los Impuestos Especiales, los preceptos anteriores son de aplicación, únicamente cuando el recuento es practicado por la Administración, es decir no es de aplicación al caso objeto de la consulta.

En su segunda pregunta, la consultante plantea si debe comunicar esta diferencia en más a la Administración para que sea dicha Administración quien practique la regularización y aplique el porcentaje de "diferencias en más permitidas". Como ya hemos señalado, el porcentaje a que se refiere el artículo 52.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales sólo es aplicable cuando el recuento lo realiza la Administración, que no es el caso planteado por la consultante. Por otra parte, no cabe “comunicar” a la Administración esa diferencia, sino que es el propio interesado quien debe realizar el correspondiente ajuste contable, y regularizar las diferencias en el período de liquidación correspondiente a la fecha en que el recuento se haya realizado, mediante la oportuna autoliquidación, como se deriva del artículo 44.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, que prevé que:

“Salvo en los casos de importación, los sujetos pasivos y demás obligados tributarios que resulten obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes autoliquidaciones, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.”

En este sentido, podemos encontrarnos en dos casos, si la diferencia se produce en un establecimiento en régimen suspensivo o si se produce fuera de dicho régimen. En el primer caso, cuando la diferencia se produzca en una fábrica o depósito fiscal, el titular del establecimiento deberá realizar el ajuste contable, y cuando los productos salgan del establecimiento se producirá el devengo en virtud del artículo 7.1 de la Ley de Impuestos Especiales:

“Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el Impuesto se devengará:

a) En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo.

(...).”

Además, en este supuesto, es de aplicación el artículo 8.2.a) de la Ley de Impuestos Especiales, que prevé que:

“Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.”

En el segundo caso, cuando la diferencia se ponga de manifiesto fuera de fábricas o depósitos fiscales, es de aplicación lo dispuesto en los artículos 8.2.h) y 7.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales. El artículo 8.2.h) dispone que:

“Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

(...)

h) Quienes posean, almacenen, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional.”.

Finalmente, el artículo 7.1.k) de la Ley de Impuestos Especiales prevé que:

“Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el Impuesto se devengará:

(...)

k) En los supuestos a los que se refiere la letra h) del apartado 2 del artículo 8 de esta Ley, en el momento del devengo que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento.”.

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.