

---

## **GASÓLEO BONIFICADO**

### **Aplicación de porcentajes de pérdida en el proceso de almacenamiento y transporte.**

---

<b>NUM-CONSULTA</b>	V0360-15
<b>ORGANO</b>	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
<b>FECHA-SALIDA</b>	30/01/2015
<b>NORMATIVA</b>	Ley 38/1992 art. 6 y 15-11 RIIEE RD 1165/1995 art. 116
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La entidad consultante es una asociación de distribuidores de gasóleo y combustibles petrolíferos. Los asociados que distribuyen gasóleo bonificado se encuentran inscritos en el registro territorial como titulares de almacenes fiscales de hidrocarburos, con CAE de claves HF y HT. Para distribuir gasóleo bonificado la mayoría utiliza el procedimiento de ventas en ruta y otros el régimen general de circulación de productos sujetos a los impuestos especiales de fabricación. En el almacenamiento y transporte del gasóleo se pueden producir pérdidas.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Posibilidad de aplicar los porcentajes de pérdidas recogidos en el artículo 116 del Reglamento de los Impuestos Especiales, a efectos de lo dispuesto en el artículo 15.11 de la Ley de Impuestos Especiales.</p>

**CONTESTACION-  
COMPLETA**

El artículo 6.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece que no están sujetas en concepto de fabricación e importación "Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto".

Por otra parte, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece en su artículo 116.1 que, a los efectos del referido artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales, en relación con los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, "los porcentajes reglamentarios de pérdidas serán los que se expresan en este artículo. La aplicación de las tablas de porcentajes de pérdidas que figuran en los apartados 2 y 3 siguientes tendrá lugar conforme a lo establecido con carácter general en los apartados 10 y 12 del artículo 1 y en los artículos 15, 16 y 17 de este reglamento..."

El artículo 6.1 de la Ley de Impuestos Especiales, antes transcrito, se refiere a las pérdidas acaecidas en los procesos de producción, almacenamiento y transporte siempre que éstos tengan lugar en régimen suspensivo. Por ello, no quedan contempladas por este precepto las pérdidas producidas fuera del régimen suspensivo, como es el caso de las que puedan acaecer cuando los productos se hallan dentro de almacenes fiscales, donde ya se habrá producido el devengo del impuesto. La Ley no contempla que las pérdidas ocurridas con posterioridad al devengo del impuesto pudieran minorar retroactivamente la base imponible, ni tampoco prevé devolución alguna de las cuotas devengadas en los supuestos de tales pérdidas.

No obstante, de los términos empleados por la consultante se desprende que la pregunta planteada, acerca de la posibilidad de que, en los almacenes fiscales, pudieran aplicarse los porcentajes de pérdidas admisibles en los procesos de almacenamiento y transporte recogidos en las letras ñ) y o) del apartado 2 del

artículo 116 del Reglamento de los Impuestos Especiales, se refiere a que las pérdidas ocurridas respecto de bienes recibidos en un almacén fiscal con aplicación de una exención o tipo reducido se consideren justificadas o no a efectos del artículo 15.11 de la Ley si no exceden de los referidos porcentajes reglamentarios. Debe recordarse que el apartado 11 del artículo 15 establece que "cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno."

En relación con la cuestión así planteada, esta Dirección General entiende que los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere la Ley de Impuestos Especiales tienen por objeto cuantificar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de almacenamiento o transporte de este tipo de productos. En la medida en que los procesos sean los mismos, la "normalidad" de tales pérdidas lo será con independencia de cuál sea el estatuto fiscal del establecimiento donde se lleven a cabo dichos procesos.

Así, esta Dirección General entiende que, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 15.11 de la Ley de Impuestos Especiales, podrán considerarse justificadas, sin necesidad de prueba, las pérdidas que se hayan producido en los procesos de almacenamiento y transporte efectuados en un almacén fiscal, siempre que no excedan de los porcentajes reglamentarios de pérdidas, inherentes a dichos procesos, previstos en el Reglamento de Impuestos Especiales.

Por su parte, el artículo 50, apartado 1, del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece que "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. Dicha contabilidad deberá reflejar los

procesos, movimientos y existencias que afecten a tales productos y materias, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto tanto en los recuentos que se efectúen como con ocasión de la circulación de los indicados productos”. Este artículo 50 determina las reglas para la llevanza de la referida contabilidad que, en el caso de almacenes fiscales, se cumplimentara mediante un sistema contable en soporte informático, que deberá cumplir las exigencias y necesidades reglamentarias. Entre estas reglas, el apartado 4 del artículo 50 establece:

“4. Los asientos deberán efectuarse en el sistema contable dentro de las veinticuatro horas siguientes al momento de producirse el movimiento o proceso que se registra. Cuando la industria trabaje de forma continuada, la toma de datos para estas anotaciones contables se referirá a períodos de veinticuatro horas, admitiéndose que el inicio de cada período coincida con un cambio de turno de trabajo.

No obstante, cuando se trate de productos que circulen por carretera, los asientos de cargo relativos a los recibidos en establecimientos habilitados para almacenarlos en régimen suspensivo o con aplicación de una exención o tipo reducido y los asientos de data relativos a los expedidos desde los mismos establecimientos deberán efectuarse en el momento de producirse la entrada o salida que los origina.

La falta de asientos en un día determinado, cuando los hubiera en días posteriores, se entenderá como falta de movimiento en esa fecha.”

Respecto de las pérdidas que se produzcan en un almacén fiscal, el artículo 39, apartado 8, del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece:

“8. Las pérdidas acaecidas respecto de los productos recibidos en almacenes fiscales al amparo de una exención o con aplicación de un tipo reducido no precisarán ser justificadas cuando no excedan de los porcentajes reglamentarios establecidos para el almacenamiento del producto de que se trate y hayan sido debidamente contabilizadas.”

En conclusión, esta Dirección General entiende que, en un almacén fiscal, las pérdidas acaecidas deben contabilizarse con arreglo a lo establecido en el Reglamento de los Impuestos Especiales. Cuando las pérdidas no excedan de los porcentajes reglamentarios establecidos y hayan sido debidamente contabilizadas, no precisarán ser justificadas. La existencia de pérdidas contabilizadas que excedan de los porcentajes reglamentarios deberá probarse ante la Administración tributaria.

Llegados a este punto, debe atenderse a lo establecido en el apartado 7 del artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales, que dispone: "7. En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios."

Por lo tanto, en los supuesto de pérdidas de productos recibidos al amparo de una exención o con aplicación de un tipo reducido, si el volumen contabilizado como pérdida excede del porcentaje reglamentario y no admite justificación, el titular del almacén fiscal estará obligado al pago del impuesto.

Y ahora, el artículo 18 de la Ley de Impuestos Especiales, tras la redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. (BOE 28 de noviembre), establece:

“1. Los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan, así como a prestar garantías para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

(...)

4. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación deberán determinar e ingresar la deuda tributaria con el procedimiento, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

(...)”

Para la liquidación y pago del impuesto, el artículo 44, apartado 1, del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece 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 declaraciones-liquidaciones comprensivas de las cuotas devengadas dentro de los plazos que se indican en el apartado 3, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de las cuotas líquidas.”

Así las cosas, el titular de un almacén fiscal de hidrocarburos que haya contabilizado pérdidas que excedan de los porcentajes reglamentariamente admisibles y que no admitan justificación, deberá presentar una declaración-liquidación comprensiva de las cuotas correspondientes y efectuar el pago de las cuotas líquidas en el plazo de los veinte días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes en que se han contabilizado dichas pérdidas no admisibles. Así, esta Dirección General entiende que el titular del almacén fiscal habrá regularizado la situación fiscal de los productos perdidos, sin que proceda imponer las sanciones a que se refiere el apartado 7 del artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales.

En el supuesto de pérdidas no contabilizadas se estará a lo dispuesto en el artículo 52 del Reglamento de los Impuestos Especiales, para el tratamiento fiscal de las diferencias habidas en recuentos o controles efectuados por la Administración.

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