

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Obtención de aditivos.

NUM-CONSULTA	V0691-15
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	03/03/2015
NORMATIVA	Ley 38/1992 RIIEE RD 1165/1995 art. 106
DESCRIPCION- HECHOS	Empresa cuya intención es recibir, almacenar y mezclar una serie de productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, obteniendo aditivos que se clasificarían en el código NC 38119000 y que se comercializarían, a través de otra empresa del grupo, como aditivos para carburantes.
CUESTION- PLANTEADA	<ol style="list-style-type: none">1. Momento en el que se produce el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos y tipo de gravamen.2. Documento que ha de acompañar la circulación del producto entre la consultante, fabricante, y el mayorista.3. Documento que ha de acompañar la circulación del producto entre el mayorista y el detallista.
CONTESTACION- COMPLETA	La empresa consultante está interesada en recibir alcohol metílico (clasificado en el código NC 2905 1100), alcohol isopropílico (código NC 2905 1200),

tolueno (código NC 2902 3000), hexano (código NC 2710 1225) y xileno (código NC 2707 3000) y mezclarlos para obtener un aditivo para carburantes que se clasificaría en el código NC 3811 9000.

El apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

“1. A los efectos de esta Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos los siguientes productos:

(...)

d) Los productos clasificados en el código NC 3811.

(...)”

Por su parte, los apartados 1 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.

(...)

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.”

Así pues, 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. En la situación consultada, no existe la posibilidad de

efectuar dicha fabricación fuera del régimen suspensivo, en tanto que no resulta aplicable al proceso concreto mediante el que se elabora el referido aditivo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales.

Por lo tanto, la consultante ha de inscribirse como fabricante en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se encuentre el establecimiento donde se elabora el aditivo, presentando la documentación a que se refiere el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

Conforme a lo dispuesto en la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos (BOE, 01-diciembre-2007), deberá inscribirse en el registro con CAE de clave H0: "Las demás industrias que obtienen productos gravados".

Una vez inscrito el establecimiento como fábrica de hidrocarburos, la recepción de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, procedentes de otras fábricas o de depósitos fiscales de hidrocarburos, se realizará en régimen suspensivo, al amparo del correspondiente documento administrativo electrónico. El alcohol metílico se entenderá destinado al uso como carburante o como combustible en el momento de su entrada en la fábrica y, en ese momento, quedará incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Inscrito el establecimiento como fábrica, no se permitirá la entrada en él de productos por los que ya se hubiera devengado el impuesto, como establece el apartado 5 del artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales.

Por lo tanto, en contestación a la primera cuestión planteada, en el momento de la salida de fábrica del aditivo clasificado en el código NC 3811 9000, con un destino fuera del régimen suspensivo, se producirá el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos. El producto se utiliza como aditivo para carburantes, por lo que tributará al tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.1 de la tarifa 1ª del Impuesto, recogida en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, como determina el epígrafe 2.18 de la Tarifa 2ª del citado artículo.

Igualmente se producirá el devengo del impuesto respecto de cualquier otro producto objeto del impuesto que saliese de fábrica con un destino fuera del régimen suspensivo.

En relación con el documento que debe amparar la circulación de un aditivo para carburantes clasificado en el código NC 3811 9000, el artículo 15, apartado 7, de la Ley de Impuestos Especiales, 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 [este apartado 3 es de aplicación en el ámbito de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, pero no en el supuesto a que se refiere esta contestación]”.

Por su parte, el artículo 53, apartado 4, de la Ley de Impuestos Especiales, dispone:

“4. La circulación, tenencia y utilización de gas natural y la de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos y no comprendidos en las definiciones del artículo 49.1 de esta Ley no estará sometida a requisitos formales específicos en relación con dicho impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 6 [este apartado 6 se aplica en supuestos de intercambios intracomunitarios de gas natural] y de la obligación

de justificar su origen y procedencia por los medios de prueba admisibles en derecho”.

Al respecto, la letra o) del apartado 1 del artículo 49 de la Ley de Impuestos Especiales, establece:

“o) Se considerará definido en este artículo cualquier otro producto al que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.2 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, resulten de aplicación las disposiciones de control y circulación previstas en la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.”

Así las cosas, la Decisión de Ejecución 2011/545/UE de la Comisión, de 16 de septiembre de 2011, relativa a la aplicación de las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo a los productos clasificados en el código NC 3811, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo (DOUE de 17 de septiembre de 2011), determinó que todos los productos clasificados en el código NC 3811 quedaban sujetos a las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo.

No obstante, la referida Decisión ha quedado derogada por la Decisión de Ejecución de la Comisión de 20 de abril de 2012, relativa a la aplicación de las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo a determinados aditivos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo (DOUE de 24 de abril de 2012), cuyos artículos 1 y 2 establecen:

“Artículo 1

A partir del 1 de enero de 2013, los productos de los códigos NC 3811 11 10,

3811 11 90, 3811 19 00 y 3811 90 00 del anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, modificado por el Reglamento (CE) nº 2031/2001 de la Comisión, estarán sujetos a las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE.

Artículo 2

Queda derogada la Decisión de Ejecución 2011/545/UE”

Por lo tanto, los productos de los códigos NC 3811 1110, 3811 1190, 3811 1900 y 3811 9000 se encuentran afectados por lo dispuesto en la letra o) del artículo 49.1 de la Ley de Impuestos Especiales, teniendo la consideración de productos sensibles, según lo dispuesto en el artículo 116 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, que establece:

“Productos comprendidos en la tarifa 2ª y gas natural.

1. Definiciones: A efectos de este artículo se denominan:

a) "Productos de la tarifa 2ª".-Los productos relacionados en la tarifa 2ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley.

b) "Productos sensibles".-Los productos de la tarifa 2ª incluidos en las definiciones del apartado 1 del artículo 49 de la Ley.

c) "Productos no sensibles".-Los productos de la tarifa 2ª no incluidos en las definiciones del apartado 1 del artículo 49 de la Ley.

(...)

4. Normas aplicables a los productos sensibles:

a) Con carácter general se aplicarán las normas previstas en los capítulos I y VII

del título I de este Reglamento para los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

b) Cuando se trate de productos sensibles a los que se aplique la exención prevista en el apartado 1 del artículo 51 de la Ley, las normas a que se refiere el párrafo a) anterior les serán de aplicación teniendo en cuenta lo siguiente:

(...)"

Puesto que el artículo 51.1 de la Ley de Impuestos Especiales se refiere a la exención aplicable a los productos de la tarifa 2ª del Impuesto sobre Hidrocarburos que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible, el párrafo b) no resulta de aplicación al supuesto sobre el que se consulta, por lo que es innecesario transcribirlo en su totalidad.

En conclusión, esta Dirección General entiende que los productos clasificados en el código NC 3811 9000 tienen la consideración de productos sensibles a los efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos y su circulación, tenencia y utilización, una vez que salgan de la fábrica donde se han obtenido o se importen, está sometida a las normas generales de los capítulos I y VII del Título I del Reglamento de los Impuestos Especiales.

Entre las normas generales del referido capítulo I, se encuentra la Sección 8ª "Circulación", cuyo artículo 21, apartado 1, establece:

"1. Los documentos aptos para amparar la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación son los siguientes:

- a) Documento administrativo electrónico.
- b) Documento de acompañamiento de emergencia.
- c) Documento simplificado de acompañamiento.
- d) Recibos y comprobantes de entrega.

e) Marcas fiscales.

f) Albaranes de circulación.

g) Documentos aduaneros.”

Y el artículo 22, apartado 1, del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece:

“1. El documento administrativo electrónico se utilizará, de acuerdo con los requisitos previstos en este Reglamento, en los siguientes supuestos de circulación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación:

a. Circulación en régimen suspensivo, interna e intracomunitaria.

b. Circulación interna con aplicación de un supuesto de exención.

c. Circulación interna con aplicación de un tipo impositivo reducido.”

De lo expuesto por la consultante se deriva que el producto clasificado en el código NC 3811 9000 será enviado, fuera de régimen suspensivo, a un distribuidor del grupo dentro del ámbito territorial interno, con devengo del impuesto a la salida de la fábrica y sin aplicación de un supuesto de exención. Por lo tanto, no será necesario amparar su circulación con un documento administrativo electrónico.

A continuación, el artículo 24 del Reglamento de los Impuestos Especiales, señala:

“1. Cuando los productos objeto de impuestos especiales deban circular al amparo de un documento de circulación y no sea exigible la expedición de documentos administrativos electrónicos o documentos simplificados de acompañamiento ni proceda la utilización de un documento aduanero, su circulación será amparada por un albarán de circulación, sin perjuicio de que, además, proceda la utilización de marcas fiscales con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26 de este Reglamento.

2. Tendrán la consideración de albaranes de circulación, las facturas, albaranes, conduces y demás documentos comerciales, utilizados habitualmente por la empresa expedidora.

Estos documentos no estarán sujetos a modelo y constarán, al menos, de original y matriz; en dichos documentos, cuando tengan la consideración de albaranes de circulación, deberán consignarse los siguientes datos: nombre, número de identificación fiscal y, en su caso, C.A.E. del expedidor y del destinatario, clase y cantidad de productos y fecha de expedición, lugar de expedición y entrega y, en su caso, la graduación del producto.

3. Los albaranes de circulación se numerarán secuencialmente por años naturales y su numeración será única. No obstante, la oficina gestora podrá autorizar el establecimiento de varias series de numeración.

Los albaranes de circulación deberán ser firmados por el expedidor o por persona que le represente salvo que el documento se expida por procedimientos informáticos autorizados por la oficina gestora, y por ésta se haya autorizado la dispensa de firma.

...”

Conforme a lo anterior, y en contestación a la segunda y tercera cuestiones planteadas, la circulación del aditivo clasificado en el código NC 3811 9000, tanto entre la fábrica y el establecimiento del mayorista como entre los establecimientos del mayorista y del detallista, se producirá al amparo de un albarán de circulación, conforme al artículo 24 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

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.