

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Obligación de facturar el suministro de carburantes a los vehículos propios de un almacén fiscal de hidrocarburos.

NUM-CONSULTA	V2045-10
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	16/09/2010
NORMATIVA	RIIEE RD 1165/1995
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante, titular de un almacén fiscal de hidrocarburos desde el que se comercializan y suministran carburantes y combustibles para instalaciones fijas fuera del régimen suspensivo de los Impuestos Especiales, dispone de una instalación de autoconsumo donde realiza el suministro de carburantes a sus propios vehículos.
CUESTION-PLANTEADA	Se plantea la obligación de facturar el suministro de carburantes a sus propios vehículos.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>En relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos:</p> <p>1.- El apartado 2 del artículo 1 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (BOE del 28), define el almacén fiscal en los siguientes términos:</p> <p>“Almacén fiscal. El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este Reglamento, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general.”.</p>

Por tanto, con carácter previo a la introducción de los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos en un almacén fiscal, se ha devengado este impuesto especial en alguno de los supuestos recogidos en el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales.

2.- Por otra parte, los apartados 2 y 3 del artículo 14 de la Ley de Impuestos Especiales, en relación con la repercusión, impone a los sujetos pasivos la siguiente obligación:

“1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.

2. Cuando la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspensivo se realicen por cuenta ajena, el sujeto pasivo deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre aquel para el que realiza la operación.”.

No obstante, esta obligación no incumbe al titular de un almacén fiscal dado que la delimitación de los sujetos pasivos no se incluye la figura del titular del almacén fiscal. Así, el artículo 8, apartado 2 y 3, de la Ley de Impuestos Especiales, señala:

“2. Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

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.

Las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.

Los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.

Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.

Los depositarios autorizados y los destinatarios registrados en los supuestos de entregas directas.

3. Son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales a que se refiere el apartado 28 del artículo 4 de esta Ley.”.

Por ello, el titular de un almacén fiscal, a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos, no tiene la consideración de sujeto pasivo. Así pues, no le incumbe la obligación de repercusión del impuesto especial.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:

1.- El número 1º del artículo 9 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), incluye entre las operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso, el autoconsumo de bienes, en los siguientes términos:

“A los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo”.

En consecuencia, estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el suministro de carburante a los vehículos propios de la consultante en su instalación de autoconsumo.

2.- La base imponible de estas operaciones deberá determinarse conforme a lo establecido en el artículo 78 de la Ley 37/1992 y, tratándose de un autoconsumo de bienes, será también de aplicación lo dispuesto en el apartado tres del artículo 79 de la misma Ley:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1º y 3º de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1ª. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el pro-pio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes”.

Por tanto, la base imponible de la operación sujeta no podrá ser inferior al coste para la consultante de los bienes entregados.

Por otra parte, la operación quedará gravada al tipo general del Impuesto del 18 por ciento, a tenor de lo establecido en los artículos 90 y 91 de la Ley del Impuesto.

3.- El sujeto pasivo de la operación será la propia consultante, de acuerdo con lo referido en el artículo 84.uno.1º de la Ley y, como sujeto pasivo del Impuesto, la consultante quedará obligado a “expedir y entregar factura de sus operaciones,

ajustada a lo que se determine reglamentariamente”, de conformidad con el artículo 164.uno.3º de la misma Ley 37/1992.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El artículo 2, apartado 1, párrafo primero del referido Reglamento dispone lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por último, serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición del carburante por la consultante que posteriormente será suministrado a los vehículos propios en la instalación de autoconsumo con sujeción a las normas generales sobre deducciones contenidas en el Capítulo I del Título VIII de la referida Ley 37/1992.

