

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Tipo impositivo aplicable a las entregas de productos derivados de la valorización de neumáticos fuera de uso y al transporte de los mismos.

NUM-CONSULTA	V4473-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	18/10/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 78- 90-Uno- 91-Uno-2-5°. Ley 38/1992 arts. 7.1-8.1.a)-14.1 y 2-17.4-27-46-50. Real Decreto 1165/1995 art. 22-29-40
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante tiene una planta de valorización de neumáticos fuera de uso (NFU). Una vez valorizados dichos neumáticos, la consultante vende el combustible y el negro de humo obtenido de dicha valorización.
CUESTION-PLANTEADA	Tipo impositivo aplicable a las entregas de dichos productos derivados de la valorización de neumáticos fuera de uso y al transporte de los mismos al cliente.
CONTESTACION-COMPLETA	A) Impuestos Especiales. 1.- El apartado 17 del artículo 4 de la Ley 38/1992 , de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, define, a efectos de los impuestos especiales de fabricación, el concepto de fábrica de la forma siguiente: "17. "Fábrica": El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación." Por su parte, el apartado 27 de la LIE establece que se entiende por régimen suspensivo "El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos

especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.”.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) los titulares de fábricas, entre otros, “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.”.

Al respecto, la entidad consultante figura inscrita en el registro territorial de impuestos especiales con un código de actividad y establecimiento (CAE) de clave H0, lo que implica que el establecimiento donde se obtiene el combustible tiene la consideración de “fábrica” en el marco del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por lo tanto, la entidad consultante está elaborando un producto que se encuentra en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos (artículo 46 de la LIE), que se utiliza como combustible y al que, en el momento del devengo, se le deberá aplicar el tipo de gravamen que corresponda de los establecidos en el artículo 50 de la LIE, en función del epígrafe fiscal en que figure clasificado dicho combustible.

Así las cosas, conviene recordar que, a los efectos de los impuestos especiales de fabricación, la responsabilidad sobre los bienes en régimen suspensivo corresponde aquí al titular de la fábrica, resultando irrelevante quien sea el propietario de dichos bienes. A la salida de dicha fábrica con ultimación del régimen suspensivo se producirá el devengo (artículo 7.1 de la LIE) y el titular de la fábrica, en su condición de sujeto pasivo (artículo 8, apartado 1.a, de la LIE), repercutirá el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes o, en su caso, sobre aquel para el que realiza la operación (artículo 14, apartados 1 y 2, de la LIE). Si el combustible es enviado a otra fábrica, depósito fiscal, o a uno de los destinatarios a que se refiere el artículo 7.1 de la LIE, el envío será en régimen suspensivo; en todo caso, corresponde al titular del depósito fiscal cumplimentar el documento de acompañamiento con arreglo a las instrucciones de los artículos 22 y 29 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

Cabe añadir que la LIE no contempla exenciones de tributación ni aplicación de tipos reducidos que tengan relación con la obtención de productos objeto del impuesto por valorización de residuos procedentes de neumáticos fuera de uso.

Por lo demás, el producto que la consultante denomina “negro de humo” se clasificaría, en la medida en que no se conocen sus características al margen de dicha denominación, en el código NC 2803, que comprende, bajo la designación de “Carbono (negros de humo y otras formas de carbono no expresadas ni comprendidas en otra parte)”, a estos elementos químicos. Por lo tanto, el negro

de humo no se encuentra incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos y su elaboración no se realiza en régimen suspensivo de impuestos especiales, por lo que no se le aplicaría nada de lo anteriormente expuesto en relación con el “combustible” que también se obtiene en la fábrica inscrita en el registro territorial.

B) Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- El artículo 78 de la **Ley 37/1992**, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone lo siguiente:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)

4º. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte.”

3.- El artículo 90, apartado uno de la **Ley 37/1992**, establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma **Ley**.

El artículo 91, apartado uno. 2, número 5º de la **Ley 37/1992**, declara que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a “los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida y tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos. Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.”

El referido tipo impositivo reducido se aplicará a aquellas operaciones que tengan la calificación de prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que consistan, entre otras, en la recogida, transporte o valorización de residuos o en la cesión, instalación o mantenimiento de recipientes normalizados para la recogida de dichos residuos, según lo previsto en la normativa vigente en la materia.

Dicho tipo impositivo reducido no se aplicará en caso alguno a las entregas de productos o sustancias que tengan o no la calificación de residuo conforme a la normativa vigente.

El artículo 3 de la **Ley** 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (BOE de 29 de julio), establece:

"A los efectos de esta **Ley** se entenderá por:

a) «Residuo»: cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención o la obligación de desechar.

b) «Residuos domésticos»: residuos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas. Se consideran también residuos domésticos los similares a los anteriores generados en servicios e industrias.

Se incluyen también en esta categoría los residuos que se generan en los hogares de aparatos eléctricos y electrónicos, ropa, pilas, acumuladores, muebles y enseres así como los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria.

Tendrán la consideración de residuos domésticos los residuos procedentes de limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados.

c) «Residuos comerciales»: residuos generados por la actividad propia del comercio, al por mayor y al por menor, de los servicios de restauración y bares, de las oficinas y de los mercados, así como del resto del sector servicios.

d) «Residuos industriales»: residuos resultantes de los procesos de fabricación, de transformación, de utilización, de consumo, de limpieza o de mantenimiento generados por la actividad industrial, excluidas las emisiones a la atmósfera reguladas en la **Ley** 34/2007, de 15 de noviembre.

e) «Residuo peligroso»: residuo que presenta una o varias de las características peligrosas enumeradas en el anexo III, y aquel que pueda aprobar el Gobierno de conformidad con lo establecido en la normativa europea o en los convenios internacionales de los que España sea parte, así como los recipientes y envases que los hayan contenido.

f) «Aceites usados»: todos los aceites minerales o sintéticos, industriales o de lubricación, que hayan dejado de ser aptos para el uso originalmente previsto, como los aceites usados de motores de combustión y los aceites de cajas de cambios, los aceites lubricantes, los aceites para turbinas y los aceites hidráulicos.

g) «Biorresiduo»: residuo biodegradable de jardines y parques, residuos alimenticios y de cocina procedentes de hogares, restaurantes, servicios de restauración colectiva y establecimientos de venta al por menor; así como,

residuos comparables procedentes de plantas de procesamiento de alimentos.

(...)

m) «Gestión de residuos»: la recogida, el transporte y tratamiento de los residuos, incluida la vigilancia de estas operaciones, así como el mantenimiento posterior al cierre de los vertederos, incluidas las actuaciones realizadas en calidad de negociante o agente.

n) «Gestor de residuos»: la persona o entidad, pública o privada, registrada mediante autorización o comunicación que realice cualquiera de las operaciones que componen la gestión de los residuos, sea o no el productor de los mismos.

ñ) «Recogida»: operación consistente en el acopio de residuos, incluida la clasificación y almacenamiento iniciales para su transporte a una instalación de tratamiento.

o) «Recogida separada»: la recogida en la que un flujo de residuos se mantiene por separado, según su tipo y naturaleza, para facilitar un tratamiento específico.

p) «Reutilización»: cualquier operación mediante la cual productos o componentes de productos que no sean residuos se utilizan de nuevo con la misma finalidad para la que fueron concebidos.

q) «Tratamiento»: las operaciones de valorización o eliminación, incluida la preparación anterior a la valorización o eliminación.

r) «Valorización»: cualquier operación cuyo resultado principal sea que el residuo sirva a una finalidad útil al sustituir a otros materiales, que de otro modo se habrían utilizado para cumplir una función particular, o que el residuo sea preparado para cumplir esa función en la instalación o en la economía en general. En el anexo II se recoge una lista no exhaustiva de operaciones de valorización.

s) «Preparación para la reutilización»: la operación de valorización consistente en la comprobación, limpieza o reparación, mediante la cual productos o componentes de productos que se hayan convertido en residuos se preparan para que puedan reutilizarse sin ninguna otra transformación previa.

t) «Reciclado»: toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra finalidad. Incluye la transformación del material orgánico, pero no la valorización energética ni la transformación en materiales que se vayan a usar como combustibles o para operaciones de relleno.

u) «Regeneración de aceites usados»: cualquier operación de reciclado que permita producir aceites de base mediante el refinado de aceites usados, en particular mediante la retirada de los contaminantes, los productos de la oxidación

y los aditivos que contengan dichos aceites.

v) «Eliminación»: cualquier operación que no sea la valorización, incluso cuando la operación tenga como consecuencia secundaria el aprovechamiento de sustancias o energía. En el anexo I se recoge una lista no exhaustiva de operaciones de eliminación.

w) «Mejores técnicas disponibles»: las mejores técnicas disponibles tal y como se definen en el artículo 3, apartado ñ), de la **Ley** 16/2002, de 1 de julio (RCL 2002, 1664), de prevención y control integrados de la contaminación.

(...)

4.- En consecuencia, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento las entregas de los productos objeto de consulta (combustible y negro de humo) obtenidos de la valorización de residuos así como el transporte de dichos productos al cliente final a que se refiere el escrito de consulta.

La base imponible de las citadas entregas estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. En particular, se incluirán en el concepto de contraprestación los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, conforme a lo expuesto en el apartado A) anterior.

5.- 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.