

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Posibilidad de aplicar el régimen suspensivo de impuestos especiales a materias primas, semielaborados y otros materiales distintos de los sujetos a impuestos especiales

NUM-CONSULTA	V3782-15
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	30/11/2015
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 24 y Anexo V Ley 38/1992 art. 4.27 y 46
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es titular de una fábrica de hidrocarburos inscrita en el registro territorial en la categoría "las demás industrias que obtienen productos gravados". En esta fábrica se introducen materias primas, productos semielaborados y otros materiales que no son objeto de los impuestos especiales de fabricación, pero que se emplean en la elaboración de productos sujetos a los impuestos especiales. Entre dichos productos se encuentra el butildiglicol (la consultante indica que se clasifica en el código NC 2909) y el éster dibásico (la consultante indica que se clasifica en el código NC 3824) utilizados en la elaboración de aditivos clasificados en el código NC 38119000. También introduce en la fábrica metanol de origen sintético, ácido sulfúrico, ácido fosfórico e hidróxido potásico para la fabricación de biodiésel.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Posibilidad de aplicar el régimen suspensivo de impuestos especiales a estas materias primas, semielaborados y otros materiales distintos de los sujetos a impuestos especiales y, por tanto, de considerarlos vinculados al régimen suspensivo del depósito distinto del aduanero a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>Vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero de los productos que no se emplean en la elaboración de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos como, por ejemplo, los envases utilizados en la fábrica para envasar los productos elaborados sujetos al impuesto.</p>

**CONTESTACION-
COMPLETA**

A.- Régimen relativo al Impuesto sobre Hidrocarburos.

El apartado 27 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), define así el régimen suspensivo de impuestos especiales:

“27. “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.”

Por definición, un régimen suspensivo que consiste en la suspensión de un impuesto especial no puede aplicarse a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos respecto de los que no formen parte del ámbito objetivo de dicho impuesto.

En materia del Impuesto sobre Hidrocarburos, los productos objeto del impuesto se determinan en el artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales, que establece:

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

a) Los productos clasificados en los códigos NC 2705, 2706, 2707, 2709, 2710, 2711, 2712 y 2715.

b) Los productos clasificados en los códigos NC 2901 y 2902.

c) Los productos clasificados en el código NC 3403.

d) Los productos clasificados en el código NC 3811.

e) Los productos clasificados en el código NC 3817.

f) El alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 2207.20.00, cuando se destine a un uso como carburante, como tal o previa modificación o transformación química.

g) Los productos que se indican a continuación cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante:

1.º El alcohol metílico clasificado en el código NC 2905.11.00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación o transformación química.

2.º Los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2710.20, 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquellos.

2. Estarán también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto los productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.

3. Se comprenderán, igualmente, en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos no previstos en el apartado 1 -a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos- destinados a ser utilizados como combustibles.”

El punto 1º del artículo 46, apartado 1. g), de la Ley de Impuestos Especiales establece como requisito para que el metanol clasificado en el código NC 2905.11.00 forme parte del ámbito objetivo del impuesto que haya sido obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal; por tanto, el producto sobre el que versa la consulta, el metanol de origen sintético, no se encuentra directamente incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Tampoco están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos ni el ácido sulfúrico, ni el ácido fosfórico, ni el hidróxido potásico, utilizados en la fabricación de biodiésel.

Únicamente el alcohol metílico de origen agrícola o vegetal y las grasas animales y vegetales que se clasificasen en los códigos NC 1507 a 1518, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2710.20, 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquellos estarían, cuando se destinan a un uso como combustible o como carburante, directamente incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos.

El butildiglicol, clasificado en el código NC 2909, y el éster dibásico, clasificado en el código NC 3824, con los que se elabora un aditivo clasificado en el código NC 38119000 tampoco se destinan directamente a ser utilizados como carburante, aditivos para carburante o para aumentar el volumen final de determinados carburantes (lo que, por otra parte, exigiría la autorización expresa del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas a que hace referencia el apartado 1 del artículo 54 de la Ley de Impuestos Especiales) sino que se utilizan como materias primas en la elaboración de un aditivo para carburante, por lo que tampoco se pueden encuadrar en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales.

Igualmente, ninguno de los referidos productos sobre los que versa la consulta se encuadra en el ámbito objetivo del Impuesto conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales, en tanto que no son hidrocarburos.

Así las cosas, ninguno de los productos referidos se considerará en régimen suspensivo de impuestos especiales por el hecho de que se encuentren en una fábrica de hidrocarburos destinados a elaborar un producto objeto del Impuesto de Hidrocarburos, ni tampoco estos productos pueden circular en régimen suspensivo de impuestos especiales, aunque se envíen a una fábrica de biodiésel para utilizarse como materias primas en la elaboración de combustibles o carburantes del tipo biodiesel.

En buena lógica, la conclusión establecida en el último párrafo resulta extensible a los productos que no se emplean en la fabricación del producto sujeto al Impuesto sobre Hidrocarburos y se encuentran en la fábrica de hidrocarburos para utilizarlos en el envasado o empaquetado de los productos sujetos o se envían a dicha fábrica con este fin.

B.- Régimen relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.- El artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), establece:

“Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.”.

2.- La norma Quinta del Anexo de la Ley 37/1992 define así el régimen de depósito distinto de los aduaneros:

“Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

Definición del régimen:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de aquéllos a que se refiere la letra a) de esta disposición, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.”.

3.- El artículo 12.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31), establece:

“2. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del Impuesto.”.

4.- La Resolución 1/1994, de 10 de enero, de esta Dirección General correspondiente a la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones relativas al régimen de depósito distinto de los aduaneros (BOE de 14 de enero) recoge en su apartado Primero las siguientes consideraciones:

“PRIMERO.- Delimitación del régimen de depósito distinto del aduanero.

(...)

3. De los aludidos preceptos resulta que los productos objeto de los Impuestos Especiales se encuentran en régimen suspensivo de dichos Impuestos mientras permanezcan en las fábricas de los mismos o en depósitos fiscales o se conduzcan de uno a otro lugar de los indicados o se importen con destino directo a tales lugares y que dicho régimen se ultimaré cuando se realice el autoconsumo o la salida de las mencionadas fábricas o depósitos fiscales, siempre que dicha salida no se efectúe en régimen suspensivo. En ese momento se producirá el devengo y la exigibilidad del correspondiente Impuesto Especial.

El régimen suspensivo de los Impuestos Especiales es una situación en la que, preceptivamente, se encuentran los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación cuando se cumplan o se den las circunstancias indicadas en el párrafo anterior.

Esta situación determina, a su vez, que los referidos bienes se encuentren, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros y sean aplicables, por tanto, los beneficios fiscales reconocidos en la Ley del citado Impuesto en relación con dicho régimen.

En consecuencia, las entregas de los referidos bienes para ser expedidos o transportados a las fábricas o depósitos fiscales y de una fábrica a otra o a un depósito fiscal, así como las entregas de dichos bienes mientras permanezcan en los mencionados establecimientos, estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, por imperativo de la Ley, los bienes en las citadas situaciones están en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales y, por ello, al amparo del régimen de depósito distinto de los aduaneros.

De igual forma, estarán exentas las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes para introducirlos en las fábricas o depósitos fiscales citados y las prestaciones de servicios, entre ellas el transporte y el depósito, relacionadas con las mencionadas operaciones exentas o con los referidos bienes objeto de los Impuestos Especiales cuando los mismos se encuentren en las indicadas situaciones de régimen suspensivo y de régimen de depósito distinto del aduanero.

Estos beneficios fiscales no alcanzarán a las operaciones relativas a las materias primas, semielaborados o materiales empleados en la fabricación de los productos objeto de los Impuestos Especiales, que no sean, a su vez, objeto de estos Impuestos. Las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y entregas de las citadas materias primas y materiales y los servicios relacionados con dichos bienes no estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por no encontrarse esos bienes en régimen suspensivo ni, por tanto, en situación de régimen de depósito distinto de los aduaneros que es, precisamente, la que determina la aplicación de los beneficios fiscales."

Como ya se determinaba en el párrafo cuarto del número 3 de la Resolución citada, las entregas de bienes y las importaciones, en su caso, objeto de Impuestos Especiales, con destino a una fábrica o depósito fiscal, resultarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992 en relación con el anexo quinto de la citada Ley.

5.- En consecuencia, la entrega de las referidas materias primas (butildiglicol, éster dibásico, ácidos sulfúrico y fosfórico, hidróxido potásico y alcohol metílico de origen sintético), en tanto no tienen la consideración de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, no estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo establecido en el artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992, al amparo del régimen de depósito distinto del aduanero, de acuerdo con lo establecido en la letra a) de la disposición Quinta del Anexo de la Ley 37/1992.

No obstante lo anterior, con carácter general es posible vincular cualquier bien o mercancía al régimen de depósito distinto del aduanero, ya sea por tratarse de un producto objeto de Impuestos Especiales, a tenor de lo dispuesto en la letra a) de la norma Quinta del Anexo de la Ley 37/1992, o por tratarse de cualquier otro bien, según establece la letra b) del mismo precepto de la Ley 37/1992.

En consecuencia, los productos objeto de consulta podrán vincularse al régimen de depósito distinto del aduanero, en las condiciones establecidas para dicho régimen en la Ley 37/1992, de conformidad con lo establecido en la letra b) de la norma Quinta del Anexo de la Ley 37/1992, bien entendido que dicho régimen - en este supuesto - no está vinculado al régimen suspensivo 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.