

PRODUCTOS CLASIFICADOS EN EL CÓDIGO NC

Sujeción al Impuesto sobre Hidrocarburos.

NUM-CONSULTA	V1509-18
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	04/06/2018
NORMATIVA	Ley 38/1992 arts. 46, 49 y 50 R.D 1165/1995 Rgto. IIEE, arts. 21, 24 y 116 bis
DESCRIPCION-HECHOS	Una empresa comercializa en España productos clasificados en el código NC 3811.90.00. La consultante expone que algunas empresas que comercializan este producto eluden el pago del Impuesto sobre Hidrocarburos, a su juicio en competencia desleal. La empresa declara que no es fabricante de los productos pero no señala si los importa o los recibe desde el ámbito territorial interno o desde el ámbito territorial comunitario no interno.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción al Impuesto sobre Hidrocarburos de los productos clasificados en el código NC 3811 9000. Obligación de satisfacer el Impuesto sobre Hidrocarburos por la comercializadora y en que situaciones. Obligación de satisfacer el impuesto a la Hacienda Pública Estatal o a la autonómica.
CONTESTACION-COMPLETA	El apartado 1 del artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, 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 lo tanto, los productos clasificados en el código NC 3811 90 00 son productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, sujetos al mismo, salvo que se encuentren en alguna de las situaciones establecidas para los supuestos de no sujeción en los artículos 6 y 47 de la LIE.

En el momento de su importación o de la salida de fábrica o depósito fiscal del aditivo clasificado en el código NC 3811 90 00, con un destino fuera del régimen suspensivo (o, en su caso, en cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 7 de la LIE que correspondiese aplicar), se producirá el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos.

El artículo 7 de la LIE determina que el impuesto se devenga:

“1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) a uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de 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.

2. En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, a una entrega directa, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, a un lugar donde se produzca la salida del territorio de la Comunidad de los productos sujetos a impuestos especiales o a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de 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, la importación se efectuará en régimen suspensivo.

3. En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

4. En los supuestos de entregas directas, el devengo se producirá en el momento de la recepción de los productos sujetos en el lugar de su entrega directa.

5. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

6. En los supuestos de ventas a distancia, en el momento de la entrega de los productos al destinatario.

7. En los supuestos de expediciones con destino a un receptor autorizado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

(...)⁹.

Y los apartados 1 y 2 del artículo 8 de la LIE, relativo a los obligados tributarios, establecen:

“1. A los efectos de esta Ley tendrán la consideración de obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

a) 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.

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

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

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

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

Estos productos se utilizan, en general, como aditivo para carburantes, por lo que tributarán al tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.1 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, recogida en el artículo 50 de la LIE, como determina el epígrafe 2.18 de la Tarifa 2ª del citado artículo.

El tipo impositivo que corresponde aplicar al producirse el devengo del impuesto se forma mediante la suma de los tipos estatal y autonómico. Como establece el apartado 2 del artículo 50 ter de la LIE “El tipo impositivo autonómico a aplicar será el que corresponda a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se produzca el consumo final de los productos gravados.”.

Respecto a la aplicación de dicho tipo impositivo autonómico, esta Dirección General, en respuesta a consulta vinculante V0028-15 de 9 de enero de 2015, ha entendido lo siguiente:

“Con efectos desde 1 de enero de 2013, el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (BOE de 29 de diciembre) introducido por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, establece en su apartado 1:

“1. Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de la Comunidades Autónomas”.

Debe señalarse aquí que los tipos impositivos de la tarifa 2ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, recogida en el artículo 50 bis de la Ley de Impuestos Especiales, se determinan en función de los tipos establecidos en la tarifa 1ª por lo que a muchos de los productos gravados por la tarifa 2ª del impuesto les resultan de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley. Ahora bien, la aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará “con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de la Comunidades Autónomas”.

Estos límites se fijan en el artículo 52, apartado 1, de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre), que establece:

“1. En el Impuesto sobre Hidrocarburos las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable a los siguientes productos dentro de la banda que se indica en cada caso:

a) Productos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.13 y 1.14 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales:

desde 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.

b) Productos comprendidos en los epígrafes 1.4 y 1.15 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: desde 0 hasta 12 euros por 1.000 litros.

c) Productos comprendidos en el epígrafe 1.5 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: desde 0 euros hasta 2 euros por tonelada.

d) Productos comprendidos en el epígrafe 1.11 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: desde 0 euros hasta 48 euros por 1.000 litros.

El límite superior de la banda podrá ser actualizado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.”.

Así las cosas, las Comunidades Autónomas no podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable a los productos comprendidos en la tarifa 2ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, puesto que el artículo 52 de la Ley 22/2009 no lo autoriza.

(...)

En todo caso, cabe señalar que lo anterior se refiere a un envío a otra comunidad autónoma del producto específico que se clasifica en el código NC 3811 y no del producto ya incorporado en un carburante puesto que, si dicho producto se encuentra incorporado en un carburante antes de la reexpedición, esta Dirección General entiende que la mezcla tiene a efectos fiscales la consideración del carburante por analogía con lo establecido en el artículo 108 bis.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, que establece que “siempre que el tipo impositivo estatal sea idéntico para ambos tipos de producto, la mezcla tendrá a efectos fiscales la consideración del producto cuyo código NC le corresponda.”.

En conclusión, si el producto clasificado en el código NC 3811 90 00 se utiliza como aditivo para carburantes, al producirse el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos se aplicará únicamente el tipo estatal, formado - en la fecha en

que se produce esta contestación - por la suma de 433,79 euros por mil litros de tipo general y 24 euros por mil litros de tipo especial.

Debe igualmente recordarse que el artículo 1 de 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), establece:

“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.”.

En consecuencia, todos los productos clasificados en el código NC 3811 90 00 quedan sujetos a las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo. Ello implica que los productos clasificados en el código NC 3811 90 00 que se reciban desde otro Estado miembro en régimen suspensivo, circularán al amparo de un documento administrativo electrónico tramitado de acuerdo con los requisitos establecidos en el Sistema armonizado de control de movimientos de productos sujetos a impuestos especiales (EMCS) y se recibirán al amparo de un documento simplificado de acompañamiento, si circulan fuera del régimen suspensivo.

En estas condiciones, la consultante ha de encontrarse en una de las siguientes situaciones:

- a) Cuando el producto le haya sido directamente enviado desde una fábrica o depósito fiscal de hidrocarburos, el sujeto pasivo titular del establecimiento de salida habrá repercutido el importe de las cuotas devengadas sobre la consultante, entendiendo que es la adquirente, como establece el artículo 14 de la LIE.
- b) Si la consultante ha importado el producto por una aduana ubicada en el

ámbito territorial interno, los servicios de aduanas habrán liquidado la deuda tributaria correspondiente a la importación, en la que debe estar incluida la carga tributaria correspondiente al Impuesto sobre Hidrocarburos.

c) Si la consultante ostenta la condición de destinatario registrado, habrá recibido el producto al amparo de un documento administrativo electrónico (como se verá en el apartado 2 de esta contestación), siguiendo el procedimiento recogido en el artículo 31.A) del Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante RIE), aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) y estará obligada a autoliquidar la deuda tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 44 del RIE.

d) Si la consultante ostenta la condición de receptor autorizado, habrá recibido el producto al amparo de un documento simplificado de acompañamiento, siguiendo el procedimiento recogido en el artículo 33, apartados 3 y 4, del RIE y estará obligada a autoliquidar la deuda tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 44 del RIE.

Sobre la liquidación y pago del impuesto, que deberá realizarse en favor de la Hacienda Pública Estatal, el artículo 44 del RIE establece:

“1. 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 las correspondientes autoliquidaciones, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.

(...)

2. La presentación de la autoliquidación y, en su caso, el pago simultáneo de la deuda tributaria se efectuará con carácter general, por cada uno de los establecimientos o lugares de recepción, en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

(...)

3. Los períodos de liquidación y los plazos para la presentación de la autoliquidación y, en su caso, ingreso simultáneo de la deuda tributaria serán los siguientes:

a) Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco.

Período de liquidación: Un mes natural. Cuando se trate de reexpedidores, el período de liquidación será de un trimestre natural.

Plazo: los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes o trimestre en que se han producido los devengos.

(...).”

2. En el supuesto de que el producto clasificado en el código NC 3811 90 00 no se destinase a un uso como aditivo para carburantes, sino en usos distintos a los de carburante o combustible, la ultimación del régimen suspensivo se produciría con aplicación de una exención y sin pago del impuesto.

En efecto, el apartado 1 del artículo 51 de la LIE establece una exención del impuesto aplicable, en las condiciones reglamentariamente establecidas, a “La fabricación e importación de gas natural y de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto comprendidos en su tarifa 2ª, que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.”

La aplicación de esta exención se realizará, en su caso, en las condiciones de control establecidas en el RIE. Entre estas condiciones, el apartado 7 del artículo 15 de la LIE, 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 apartado 4 del artículo 53 de la LIE, 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 LIE, 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.” .

Como se ha expuesto en el apartado 1 de esta contestación, la Decisión de Ejecución de la Comisión de 20 de abril de 2012, impone la aplicación de las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo a los productos del Código NC 3811 90 00.

Por ello, estos productos se encuentran afectados por lo dispuesto en la letra o) del artículo 49.1 de la LIE, teniendo la consideración de productos sensibles, según lo dispuesto en el artículo 116 bis del RIE, 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:

1.ª Las instalaciones desde las que se efectúen movimientos comerciales al por mayor y que no sean fábricas o depósitos fiscales tendrán la consideración de almacenes fiscales y deberán ser inscritas en el registro territorial. A efectos de este precepto, y de los párrafos c) y e) del apartado 1 del artículo 49 de la Ley, tendrán, en todo caso, la consideración de movimientos comerciales al por mayor aquellos envíos que, con independencia de la condición del destinatario, se efectúen sin otro envase que la cisterna, tanque o continente similar integrado en el medio de transporte que efectúa el suministro.

2.ª Los detallistas y consumidores finales no estarán obligados a inscribirse en el registro territorial, si bien estarán obligados a justificar documentalmente el origen y destino de los productos recibidos y utilizados. En particular, el origen se justificará con los documentos de circulación que hayan amparado las expediciones que hayan recibido.

3.ª La circulación se amparará con un albarán de circulación. No obstante, cuando estos productos se encuentren ya acondicionados para su venta al por menor en envases de capacidad no superior a 5 litros, la circulación de los mismos entre almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales no requerirá

documento de circulación.

4ª Los titulares de las fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales deberán remitir a la oficina gestora correspondiente al lugar del establecimiento, dentro del primer trimestre de cada año, una relación de destinatarios a los que se hayan enviado, durante el año anterior, productos sensibles con aplicación de la exención contemplada en el apartado 1 del artículo 51 de la Ley, en cantidad igual o superior a 50.000 litros. En dicha relación se indicará, por productos, la cantidad enviada a cada destinatario.

(...).”

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