

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC065082

DGT: 08-05-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1076/2017

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Almacén fiscal de hidrocarburos. Cese de actividad. Devolución de la garantía.** Una vez materializada la baja del establecimiento, la realización o devolución, en su caso, de la garantía prestada dependerá de los débitos pendientes de liquidación o ingreso en el Tesoro. Ahora bien, pueden existir débitos pendientes de liquidación o ingreso aunque el titular del depósito fiscal de hidrocarburos haya presentado en plazo las autoliquidaciones periódicas por el establecimiento e ingresado simultáneamente la deuda tributaria correspondiente, en la medida en que no ha prescrito el derecho de la Administración para determinar si existe o no una deuda tributaria pendiente de liquidación. Así las cosas, la garantía prestada por el titular de un depósito fiscal de hidrocarburos no se devolverá en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar si existen débitos pendientes de liquidación, conforme a lo dispuesto en los arts. 66 y siguientes de la Ley 58/2003 (LGT).

**PRECEPTOS:**

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), art. 8.4.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE., y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), art. 18.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), arts. 11.6, 42 y 43.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 67.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante, titular de un depósito fiscal de hidrocarburos, tiene intención de solicitar la baja del depósito fiscal en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales, por cese de actividad.

**Cuestión planteada:**

Cómputo del plazo de prescripción del Impuesto sobre Hidrocarburos, tras la obtención de la baja del establecimiento.

Devolución de la garantía prestada en el momento de la baja o tras la finalización del plazo de prescripción.

**Contestación:**

En relación con las garantías tributarias en el marco de los impuestos especiales de fabricación, el apartado 4 del artículo 8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece:

“4. Los depositarios autorizados estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario. A tal efecto prestarán una garantía en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente, con validez en toda la Comunidad Europea. Asimismo, los obligados tributarios de otros Estados miembros que presten en ellos la correspondiente garantía, estarán obligados al pago en España de la deuda tributaria correspondiente a las irregularidades en la circulación intracomunitaria que se produzcan en el ámbito territorial interno respecto de los bienes expedidos por aquéllos.

Cuando el depositario autorizado y el transportista hubiesen acordado compartir la responsabilidad a que se refiere este apartado, la Administración Tributaria podrá dirigirse contra dicho transportista a título de responsable solidario.

La responsabilidad cesará una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.”.

Esta garantía trae causa en lo dispuesto en el artículo 18 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 (DOUE de 14 de enero de 2009), cuyo apartado 1 establece:

“1. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición exigirán, en las condiciones que establezcan, que los riesgos inherentes a la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales estén cubiertos por una garantía prestada por el depositario autorizado de expedición o el expedidor registrado.”

Además, el apartado 1 del artículo 18 de la LIE establece:

“1. Los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan, así como a prestar garantías para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”.

Como determina el apartado 7 del artículo 18 de la LIE, reglamentariamente se establecerán la forma y cuantías en que los sujetos pasivos deberán prestar garantías.

A sus efectos, el artículo 43 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, establece la garantía que debe prestar el titular de un depósito fiscal, con carácter previo a la inscripción del establecimiento.

En general, esta garantía responderá del pago de la deuda tributaria por cada establecimiento. En determinados supuestos (artículo 11, apartado 6, del RIE) la garantía única responde de las deudas aduanera y fiscal que se deriven de las actividades desarrolladas en el establecimiento (artículo 43, apartado 3, letra d, del RIE) y, en otros casos, también de las obligaciones derivadas de la expedición de productos en régimen suspensivo con destino al ámbito territorial comunitario no interno.

Como se deriva de las normas transcritas, estas garantías cubrirán riesgos tributarios internos y riesgos derivados de las obligaciones que corresponda asumir al expedidor de bienes objetos de los impuestos especiales de fabricación a otros Estados miembros (o, en su caso, al legalmente responsable). En el marco de estas obligaciones, pueden presentarse situaciones como, por ejemplo, las irregularidades en la circulación intracomunitaria a que se refiere el artículo 17 del RIE que lleguen a implicar retrasos o retenciones a la hora de devolver las garantías tributarias prestadas por el titular de un depósito fiscal.

Así las cosas, el artículo 42 del RIE establece:

“1. Con carácter general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 39, 40 y 177 de la Ley General Tributaria, los cambios en la titularidad de los establecimientos inscritos solo surtirán efecto una vez que el nuevo titular se inscriba como tal en el registro territorial de la oficina gestora de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de este Reglamento.

Mientras ello no ocurra, se considerará como titular del establecimiento a efectos de este Reglamento a la persona o entidad que figure inscrita como tal en el registro territorial, siendo ella la responsable de los productos almacenados, introducidos o expedidos desde el establecimiento hasta que se efectúe la baja o el cambio de titularidad.

2. Cuando se produzca el cese definitivo de la actividad del establecimiento, se tendrán en cuenta las normas siguientes:

a) El titular deberá ponerlo en conocimiento de la oficina gestora. Los servicios de intervención o inspección procederán al cierre de los libros reglamentarios, a la retirada, en su caso, de los documentos de circulación sin utilizar y demás de control reglamentario que deban dejarse sin efecto, así como al precintado provisional de las

existencias de primeras materias y de los aparatos, que quedarán sometidos a la intervención de la Administración, salvo que se destruyan o inutilicen bajo su control. De todo ello se levantará la correspondiente diligencia que se remitirá a la oficina gestora con un informe sobre la existencia de productos fabricados objeto del impuesto y débitos pendientes de liquidación o ingreso en el Tesoro, a efecto de la realización o devolución, en su caso, de la garantía prestada.

b) No se formalizará la baja en el registro, mientras en el establecimiento haya existencias de productos objeto del impuesto.

(...).".

Este artículo 42 dispone que, cuando se produzca el cese definitivo, de la actividad y mientras en el establecimiento haya existencias de productos, no se formalizara la baja en el registro. A estos efectos, en tanto no se hayan exportado los bienes objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos o se hayan enviado a destinatarios con derecho a recibirlos en régimen suspensivo o con aplicación de un tipo pleno, de un tipo reducido o de una exención, al amparo del documento de circulación correspondiente, y no haya cesado la responsabilidad del depositario autorizado en estos movimientos, no se formalizará la baja en el registro.

Una vez materializada la baja del establecimiento, la realización o devolución, en su caso, de la garantía prestada dependerá de los débitos pendientes de liquidación o ingreso en el Tesoro.

Ahora bien, como se ha expuesto más arriba, pueden existir débitos pendientes de liquidación o ingreso aunque el titular del depósito fiscal de hidrocarburos consultante haya presentado en plazo las autoliquidaciones periódicas por el establecimiento e ingresado simultáneamente la deuda tributaria correspondiente, en la medida en que no ha prescrito el derecho de la Administración para determinar si existe, o no, una deuda tributaria pendiente de liquidación.

En relación con dicha prescripción, el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."

Y el apartado 1 del artículo 67 de la LGT establece:

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

(...).".

En conclusión, esta Dirección General entiende que la garantía prestada por el titular de un depósito fiscal de hidrocarburos no se devolverá en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar si existen débitos pendientes de liquidación, conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y siguientes de la LGT.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.