

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071719

DGT: 30-04-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0944/2019

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. *Pérdidas superiores a los porcentajes fijados reglamentariamente.* En los casos de pérdidas que excedan de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios, y se pongan de manifiesto en el momento de la recepción de los productos por el destinatario, el depositario autorizado expedidor o el expedidor registrado debe practicar la regularización que consiste en la práctica de un asiento en su contabilidad por una cuantía igual a la cantidad de pérdidas que excedan de la que resultaría de aplicar el porcentaje reglamentario, que afectará en el período de liquidación correspondiente, a la base del impuesto. Que la norma no hable de regularización tributaria al tratar las pérdidas acaecidas en circulación interna, no puede entenderse como una exclusión de la misma, pues toda regularización en el marco de la contabilidad de existencias conduce necesariamente a una regularización tributaria. Y es que, precisamente, la exigencia de una contabilidad de existencias en el impuesto tiene por objeto principal facilitar el control y la determinación de la base correcta para la liquidación y pago de la deuda. Y no cabe la posibilidad de imputar a los procesos de almacenamiento pérdida alguna que haya acaecido en la circulación, pues cuando el art.116 Rgto II.EE establece las tablas de porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles, lo hace con estricta separación de cada proceso y distinguiendo un porcentaje aplicable a cada uno de ellos. Debe por tanto primar la realidad de la operación y, como establece el reglamento en la propia definición de «Porcentaje reglamentario de pérdidas», solo cuando se trate de un proceso integral en el que no sea posible determinar las pérdidas habidas en cada uno de los procesos simples que lo componen, el porcentaje aplicable podrá ser resultado de agregar los porcentajes correspondientes a cada uno de esos procesos simples.

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 6.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE), arts. 1 y 16.

Descripción sucinta de los hechos:

El artículo 6 de la LIE establece que no están sujetas al impuesto las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados.

Cuestión planteada:

La consultante es titular de un depósito fiscal de hidrocarburos, y ante la posibilidad de que en la circulación interna de los productos salidos del mismo se produzcan pérdidas superiores a los porcentajes fijados reglamentariamente, se cuestiona si en tales casos el expedidor viene obligado, además de a practicar el correspondiente asiento contable, a liquidar el impuesto correspondiente a las cantidades que excedan dichos porcentajes.

Plantea así la posibilidad de que solamente proceda liquidar el impuesto si, tras realizar la anotación contable correspondiente a las pérdidas acaecidas en la circulación, se llegase a superar en el período de liquidación correspondiente la merma permitida por almacenamiento.

Contestación:

El artículo 6.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece que no están sujetas en concepto de fabricación o importación:

“1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.”.

Por su parte, el artículo 1 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (BOE de 28 de julio), define en sus apartados 10 y 12 los conceptos de “Pérdidas” y “Porcentaje reglamentario de pérdidas”:

“10. Pérdidas. Cualquier diferencia en menos, medida en unidades homogéneas, entre la suma de los productos de entrada en un proceso de fabricación o de almacenamiento y la suma de los productos de salida del mismo, considerando las correspondientes existencias iniciales y finales. En el caso del transporte se considerarán «pérdidas» cualesquiera diferencias en menos entre la cantidad de productos que inician una operación de transporte y la cantidad de productos que la concluyen o que resultan de una comprobación efectuada en el curso de dicha operación.”.

“12. Porcentaje reglamentario de pérdidas. El límite porcentual máximo de pérdidas establecido en este Reglamento para determinadas operaciones o procesos, hasta el cual aquéllas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba. Podrá justificarse que diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas que sean superiores a los porcentajes reglamentarios de pérdidas sean debidas a las imprecisiones propias de los elementos de medición. Salvo lo dispuesto, en su caso, en las normas específicas de cada impuesto, el porcentaje de pérdidas se aplica sobre la cantidad de productos de entrada en el proceso u operación de que se trate. Cuando se trate de un proceso integral en el que no sea posible determinar las pérdidas habidas en cada uno de los procesos simples que lo componen, el porcentaje reglamentario de pérdidas del proceso integral será el resultado de la suma ponderada de los porcentajes reglamentarios de pérdidas correspondientes a cada uno de los procesos simples.”.

Sentado lo anterior, el artículo 16.A).1 del RIE determina que las pérdidas ocurridas durante la circulación interna, en régimen suspensivo, de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se determinarán mediante la diferencia existente entre la cantidad consignada en el documento administrativo electrónico y la que, o bien reciba el destinatario en su establecimiento, o bien resulte de las comprobaciones efectuadas en el curso de la circulación.

En cuanto a la forma de proceder ante la constatación de dichas pérdidas, el mismo artículo 16.A) del RIE distingue en función de que las pérdidas no excedieran de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios, o que sí lo hagan; y, solo en este último caso, se distingue en función de que hubieran sido descubiertas mediante comprobaciones realizadas por la Administración, o de que se pusieran de manifiesto en el momento de la recepción de los productos por el destinatario:

“2. Si las pérdidas no excedieran de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios, se aceptarán, sin necesidad de regularización tributaria, los asientos de data y de cargo en las contabilidades del expedidor y destinatario, por las cantidades que figuran en el documento administrativo electrónico y en la notificación de recepción, respectivamente.

3. Si las pérdidas excedieran de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios y hubieran sido descubiertas mediante las comprobaciones realizadas por la Administración durante la circulación, se iniciará el correspondiente procedimiento para la determinación de las responsabilidades tributarias que en su caso procedan que, en principio, se dirigirá contra el expedidor.

4. Si las pérdidas excedieran de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios y se pusieran de manifiesto en el momento de la recepción de los productos por el destinatario, éste lo hará constar en la notificación de recepción.

5. El depositario autorizado expedidor o el expedidor registrado practicarán en su contabilidad el correspondiente asiento de regularización por una cuantía igual a la cantidad de pérdidas que excedan de la que

resultaría de aplicar el porcentaje reglamentario, dentro de un plazo de cinco días naturales desde la presentación de la notificación de recepción.”.

Por tanto, en los casos de pérdidas que excedan de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios, y se pongan de manifiesto en el momento de la recepción de los productos por el destinatario, el RIE obliga a que el depositario autorizado expedidor o el expedidor registrado practiquen la regularización que determina ese apartado 5 del artículo 16.

Esa regularización consiste en la práctica de un asiento en su contabilidad por una cuantía igual a la cantidad de pérdidas que excedan de la que resultaría de aplicar el porcentaje reglamentario. Consecuentemente, los efectos que derivan de esa regularización no pueden ser otros que los de afectar luego, en el período de liquidación correspondiente, a la base del impuesto.

La duda se le plantea a la consultante al comprobar que solo el apartado 7 del artículo 16.A), relativo a que la pérdida se debiera a caso fortuito o fuerza mayor (apartado 6), es el único que habla de integrar en la base del impuesto la cantidad de productos perdidos que exceda de la que resulte de aplicar el porcentaje reglamentario de pérdidas.

El tenor literal de esos dos apartados es el siguiente:

“6. Si la pérdida se debiera a caso fortuito o fuerza mayor, el depositario autorizado expedidor o el expedidor registrado presentarán ante la oficina gestora, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de expedición, los elementos de prueba que estime necesarios para acreditar las circunstancias causantes de la pérdida. La oficina gestora resolverá acerca de la procedencia de las pruebas presentadas, reconociendo, en su caso, la concurrencia del supuesto de no sujeción establecido en el apartado 2 del artículo 6 de la Ley.

7. Si no se aportaran las pruebas a que se refiere el apartado anterior o, habiéndose aportado, no hubieran sido consideradas suficientes por la oficina gestora para el reconocimiento de la no sujeción al impuesto, la cantidad de productos perdidos, que exceda de la que resulte de aplicar el porcentaje reglamentario de pérdidas, se integrará en la base del impuesto procediéndose por la Administración tributaria a la correspondiente regularización.”.

Sin embargo, conviene aclarar aquí que lo que hacen esos apartados 6 y 7 no es más que describir el proceso de regularización en relación con los supuestos específicos de caso fortuito o fuerza mayor, y que en este proceso, con la necesidad de que quede probada la concurrencia del caso fortuito o de la fuerza mayor, interviene la Administración de manera más directa que en el antes analizado de las pérdidas en circulación interna. No puede pretenderse por tanto establecer conclusiones restrictivas de carácter general para supuestos diferentes, a partir de una interpretación literal de estos dos apartados del precepto, pues hacen referencia a casos muy concretos.

Que la norma no hable de regularización tributaria en el apartado 5 al tratar las pérdidas acaecidas en circulación interna, no puede entenderse como una exclusión de la misma, pues toda regularización en el marco de la contabilidad de existencias conduce necesariamente a una regularización tributaria. Y es que, precisamente, la exigencia de una contabilidad de existencias en el impuesto tiene por objeto principal facilitar el control y la determinación de la base correcta para la liquidación y pago de la deuda.

Y no cabe la posibilidad de imputar a los procesos de almacenamiento pérdida alguna que haya acaecido en la circulación, pues cuando el artículo 116 establece las tablas de porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles, lo hace con estricta separación de cada proceso y distinguiendo un porcentaje aplicable a cada uno de ellos.

Debe por tanto primar la realidad de la operación y, como establece el RIE en la propia definición de “Porcentaje reglamentario de pérdidas”, solo cuando se trate de un proceso integral en el que no sea posible determinar las pérdidas habidas en cada uno de los procesos simples que lo componen, el porcentaje aplicable podrá ser resultado de agregar los porcentajes correspondientes a cada uno de esos procesos simples.

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.