

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079782

DGT: 28-05-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1632/2021

SUMARIO:

II.EE. Impuesto sobre hidrocarburos. *Para que exista un depósito fiscal es necesario que exista almacenamiento de productos, pues no basta con la recepción y expedición.* Esta Dirección General entiende que, para que un establecimiento pueda operar como depósito fiscal de graneles líquidos, no basta con cumplir los volúmenes medios de salidas de productos del depósito fiscal exigidos, si no se dispone de una capacidad mínima de almacenamiento, pues para cumplir los volúmenes medios de salidas bastaría con que figurase entrado en el establecimiento el volumen necesario de producto, y que éste saliera inmediatamente sin proceder a su almacenamiento, quitando todo su sentido al concepto de régimen suspensivo a que alude la exposición de motivos de la Ley II.EE [Vid., Consulta DGT V0812/2019 de 16-04-2019 (NFC071994) y STS de 17 de diciembre de 2020, recurso n.º 22/2019 (NFJ080003)]. En un depósito fiscal se debe proceder al almacenamiento de los productos que se vayan a expedir, no siendo suficiente la simple recepción y subsiguiente expedición de los mismos sin que se haya procedido previamente a su descarga física.

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 4.
RD 1165/1995 (Rgto II.EE), art. 11.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es titular de un depósito fiscal de hidrocarburos.

Cuestión planteada:

Si se pueden recibir y expedir productos en régimen suspensivo sin que los mismos lleguen a almacenarse en el depósito fiscal.

Contestación:

El artículo 4.10 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, recoge la siguiente definición de depósito fiscal:

“El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.”.

Y el apartado 27 de dicho artículo define régimen suspensivo como “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.”.

El sentido de este régimen suspensivo se encuentra en la exposición de motivos de la LIE, donde se señala que “Los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos; la existencia de este régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.”.

En desarrollo del artículo 4.10 de la LIE, el artículo 11 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, regula las condiciones y requisitos que ha de cumplir un establecimiento para ser autorizado como depósito fiscal:

“1. El centro gestor podrá autorizar a las personas que lo soliciten, el establecimiento de depósitos fiscales en los que, en régimen suspensivo:

a) Podrán recibirse, almacenarse y expedirse bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Dentro de estas operaciones, se considerarán incluidas las operaciones de conservación y envasado de dichos bienes, así como las de mezcla que no constituyan transformación salvo lo dispuesto en las letras b) y c) siguientes.

b) Podrán efectuarse operaciones de desnaturalización o adición de marcadores.

c) Podrán efectuarse, en depósitos fiscales de hidrocarburos, mezclas de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, entre sí o con otros productos, siempre que la mezcla obtenida esté comprendida a su vez en el ámbito objetivo del impuesto.

2. La autorización de un depósito fiscal quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) El volumen trimestral medio de salidas durante un año natural deberá superar las cuantías siguientes:

(...)

8.º Hidrocarburos: 2.500.000 kilogramos.

(...)

10.º No obstante lo establecido en los números anteriores del presente apartado a), no será exigible el cumplimiento de un volumen mínimo de salidas en relación con la autorización de los siguientes depósitos fiscales:

1'. Depósitos fiscales que se autoricen exclusivamente para efectuar operaciones de suministro de bebidas alcohólicas y de labores de tabaco destinadas al consumo o venta a bordo de buques y aeronaves.

2'. Depósitos fiscales de bebidas alcohólicas y de labores del tabaco situados en puertos o aeropuertos y que funcionen exclusivamente como establecimientos minoristas.

3'. Depósitos fiscales situados en instalaciones aeroportuarias públicas que se dediquen únicamente a la distribución de querosenos y gasolinas de aviación.

4'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de los aceites y grasas y del alcohol metílico (metanol) a que se refieren los artículos 50 bis y 51.3 de la Ley.

5'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de productos comprendidos en la tarifa 2.ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

6'. Los que se dediquen exclusivamente al almacenamiento de alcohol envasado sin desnaturalizar, fabricado por el mismo titular y que tenga un destino exento en el ámbito territorial interno o se destine al ámbito territorial comunitario no interno o a la exportación.

Los depósitos fiscales a que se refieren los puntos 1' y 2' de este número podrán también expedir bebidas alcohólicas y labores del tabaco, o sólo alguno de estos productos, con destino a depósitos fiscales exclusivamente autorizados para las mismas operaciones que el depósito fiscal remitente, así como efectuar las devoluciones de los productos a los proveedores de origen.

b) Cuando se solicite, por quien ya es titular de un depósito fiscal que viene funcionando regular e ininterrumpidamente durante más de dos años, la autorización a su nombre de nuevos depósitos fiscales para una misma categoría de productos, los volúmenes de movimiento mínimo a que se refiere el párrafo anterior serán reducidos en un 25 por 100.

Esta reducción será también aplicable cuando el solicitante del depósito fiscal sea titular de una fábrica de la misma categoría de productos que venga funcionando regular e ininterrumpidamente durante más de dos años y cuyo volumen trimestral medio de salidas durante el período de doce meses inmediatamente anterior a la solicitud del depósito supere las cuantías establecidas en la letra a) anterior.

Las reducciones a que se refiere el párrafo anterior no serán aplicables en relación con la autorización de depósitos fiscales de hidrocarburos.

c) Los depósitos fiscales deberán ubicarse en instalaciones independientes de aquellas en las que se ejerza cualquier actividad que, por razones de seguridad o de control fiscal, no sea compatible con la que determine la autorización del depósito. En particular, los depósitos fiscales de hidrocarburos deberán ubicarse en instalaciones independientes de las instalaciones de venta al público o de suministro a vehículos de carburantes y combustibles petrolíferos. Se considera que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública.

(...)

d) Los depósitos fiscales en los que se introduzcan graneles líquidos deberán disponer de tanques en los que se almacenarán los productos, dotados, en el conjunto del establecimiento de la capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la oficina gestora en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento. Dichos tanques, diferenciados por clases y especificaciones, deberán estar numerados y dotados de los correspondientes elementos de medición, debidamente autorizados por el organismo oficial o autoridad competente.

(...)

f) Los depósitos fiscales de hidrocarburos que desarrollen su actividad en relación con los productos petrolíferos a que afecta la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, solo podrán ser autorizados a quienes, conforme a lo establecido en los preceptos que se indican de dicha ley, reúnan alguna de las siguientes condiciones:

1.º Sean titulares de una autorización administrativa para instalaciones de transporte o parques de almacenamiento conforme a lo dispuesto en el artículo 40.2.

2.º Tengan la condición de operador al por mayor conforme a lo dispuesto en los artículos 42 y 45.

3.º Ejercen, desde instalaciones autorizadas al efecto para este fin, la actividad de distribuidor al por menor de productos petrolíferos, conforme a lo dispuesto en los artículos 43, 46 y 47.

g) Podrán ser autorizadas como depósito fiscal de gas natural cualquiera de las instalaciones que comprenden el sistema gasista tal y como éste se describe en el artículo 59 de la Ley del Sector de Hidrocarburos. Podrán autorizarse como un único depósito fiscal varias de las referidas instalaciones siempre que su titular sea la misma persona y exista un control centralizado de estas.

La autorización de las referidas instalaciones como depósitos fiscales requerirá, además del cumplimiento de los requisitos generales que sean aplicables, que el solicitante se halle en posesión de la autorización administrativa que proceda, según el caso, de las contempladas en los artículos 67 y 73 de la citada Ley 34/1998.

(...)

7. La instalación y funcionamiento de los depósitos fiscales estará sometido a las normas y limitaciones contenidas en este Reglamento, así como a las condiciones particulares que en cada caso se establezcan con motivo de su autorización.”

Por su parte, la consulta número V3289-17, de 27 de diciembre de 2017 dispone:

“(…) para poder inscribir como depósito fiscal de hidrocarburos un establecimiento que recibe, almacena y expide GNL se precisa, junto al cumplimiento de las demás condiciones exigidas en el artículo 11 del RIE, que el volumen trimestral medio de salidas del establecimiento supere la cuantía de 2.500.000 de kilogramos de GNL durante el año natural.

El artículo 11 no determina cual deba ser la capacidad mínima de almacenamiento de un depósito fiscal; ahora bien, como ya se ha expuesto, el régimen suspensivo permite evitar la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo. Por ello, un depósito fiscal de graneles líquidos debe disponer de tanques para el almacenamiento de dichos graneles, como señala la transcrita letra d) del apartado 1 del artículo 11 del RIE. (...)

Así las cosas, esta Dirección General entiende que, para que un establecimiento pueda operar como depósito fiscal de graneles líquidos, no basta con cumplir los volúmenes medios de salidas de productos del depósito fiscal exigidos, si no se dispone de una capacidad mínima de almacenamiento, pues para cumplir los volúmenes medios de salidas bastaría con que figurase entrado en el establecimiento el volumen necesario de producto, y que éste saliera inmediatamente sin proceder a su almacenamiento, quitando todo su sentido al concepto de régimen suspensivo a que alude la exposición de motivos de la LIE.”

En el mismo sentido, la consulta número V0812-19, de 16 de abril de 2019, establece que “(...) igual que no procede calificar como fábrica a un establecimiento donde no se fabrica, sino que mayoritariamente se almacenan, reciben y expiden productos objeto de impuestos especiales, tampoco procede considerar como depósito fiscal a otro establecimiento en el que no se depositen (almacenen) tales productos, pues las operaciones de recepción y

expedición deben considerarse accesorias a las de almacenamiento en los depósitos fiscales, y a las de fabricación en las fábricas.

(...)

De ahí la necesidad de que la autorización, tanto de los depósitos fiscales como de las fábricas, obedezca realmente a una motivación real, y de ahí también la exigencia de que en aquéllos se realice efectivamente la actividad de depósito y, en estas, la de fabricación.”

En esa misma línea se ha pronunciado también el Tribunal Supremo, en la sentencia número 4277/2020, de 17 de diciembre, señalando lo siguiente:

“(…) se puede concluir que una actividad en la que no se produjera almacenamiento de producto y se limitara, por consiguiente, a la simple recepción y subsiguiente expedición del producto, sin que se produzca descarga ni almacenamiento porque se carece en el establecimiento de una capacidad de almacenamiento adecuada, resultaría contraria o no ajustada a la finalidad legalmente prevista para el régimen suspensivo al que quedan vinculados los productos mientras permanecen en un depósito fiscal, y no justificaría la existencia de un depósito fiscal tal como es definido en el artículo 4.10 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales.”.

En conclusión, de acuerdo a lo anteriormente expuesto, en un depósito fiscal se debe proceder al almacenamiento de los productos que se vayan a expedir, no siendo suficiente la simple recepción y subsiguiente expedición de los mismos sin que se haya procedido previamente a su descarga física.

Lo que comunico 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 Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica