DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 30-04-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0768/2025

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. *Normas de circulación de las expediciones comerciales de los productos salidos de fábrica de hidrocarburos. Productos sensibles y no sensibles.* Una empresa inscrita como fábrica de hidrocarburos se dedica a la adquisición y comercialización de gases licuados y líquidos inflamables de diferentes características. Uno de dichos productos está clasificado en el código de NC 2710.12.25, (otros aceites ligeros) el cual está destinado a consumidores finales, siendo transportado en bidones (que pueden ser de 30 y 220 litros), garrafas tipo botella (de 12 y 61 litros), isotanques que no están integrados en el medio de transporte (35.000 litros), o en cisternas, tanques u otros continentes integrados en el camión que realiza el transporte. De acuerdo con el art. 49.1.c) Ley II.EE y el art. 116 bis Rgto II.EE, los envíos realizados sin otro envase que la cisterna, tanque o continente similar integrado en el medio de transporte son movimientos comerciales al por mayor, pero no excluye que otros movimientos, que no encajen con esa descripción, también se consideren movimientos al por mayor. Cuando los envíos del producto clasificado en el código de la NC 2710.12.25 se realicen en grandes cantidades a un mismo destinatario, ya sea contenido en bidones (30 ó 220 litros), garrafas tipo botella (12 ó 61 litros), o isotanques que no están integrados en el medio de transporte (35.000 litros), este Centro Directivo considera que tendrán la consideración de movimientos comerciales al por mayor y en tales circunstancias tendrá la consideración de producto “sensible” de la Tarifa 2ª del art. 50 Ley II.EE.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una empresa que se dedica a la adquisición y comercialización de gases licuados y líquidos inflamables de diferentes características. Para el desarrollo de la citada actividad está inscrita como fábrica de hidrocarburos.
Uno de dichos productos está clasificado, según la propia consultante, en el código de NC 2710.12.25, el cual está destinado a consumidores finales, siendo transportado en bidones (que pueden ser de 30 y 220 litros), garrafas tipo botella (de 12 y 61 litros), isotanques que no están integrados en el medio de transporte (35.000 litros), o en cisternas, tanques u otros continentes integrados en el camión que realiza el transporte.

Cuestión planteada:

En relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, la consultante desea conocer las normas de circulación aplicables a las expediciones comerciales de los productos salidos de fábrica que se clasifican bajo la NC 2710.12.25 con destino a consumidores finales en función de los continentes utilizados para su transporte, en particular, si dicho producto tiene la consideración de un "producto no sensible" o de un "producto sensible" de la Tarifa 2ª del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Contestación:

El producto al que se refiere la consultante, clasificado en el código NC 2710.12.25, está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, como se deprende de la letra a) del primer apartado del artículo 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE:

"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.

(…).".

A la hora de determinar el tipo impositivo de estos productos, el artículo 50 de la LIE los encuadra dentro de la Tarifa 1ª (por ser productos que son utilizados habitualmente como carburantes o combustibles, y a los que les asigna tipos impositivos expresos), o dentro de la Tarifa 2ª (por ser productos que, aunque siendo susceptibles de ser utilizados como carburante o combustible, se destinan normalmente a usos distintos. No tienen tipo impositivo expreso, se les aplica el tipo impositivo del producto equivalente de la Tarifa 1ª).

A su vez, el artículo 116 bis 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, clasifica a los productos de la Tarifa 2ª en "productos sensibles" y "productos no sensibles".

Tienen la consideración de productos sensibles los productos de la Tarifa 2ª incluidos en las definiciones del apartado 1 del artículo 49 de la Ley. Son productos no sensibles los productos de la Tarifa 2ª no incluidos en las definiciones del apartado 1 del artículo 49 de la Ley.

En concreto, la letra c) del apartado 1 del artículo 49 de la LIE, define al producto clasificado en el código NC 2710.12.25, objeto de la consulta, como "los demás aceites ligeros":

"1. A los efectos de este impuesto, se establecen las siguientes definiciones:

(…)

c) Los demás aceites ligeros: los productos clasificados en los códigos NC 2710.12.11 a 2710.12.90 que no sean gasolina con plomo o gasolina sin plomo. Cuando se trate de productos clasificados en los códigos NC 2710.12.21 y 2710.12.25, las disposiciones que se derivan de su inclusión en este apartado sólo serán aplicables a los movimientos comerciales al por mayor.".

Por su parte, la letra b) del apartado 4 del artículo 116 bis del RIE establece:

"(…) 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.

(…).".

Del precepto citado se desprende que los envíos realizados sin otro envase que la cisterna, tanque o continente similar integrado en el medio de transporte son movimientos comerciales al

por mayor, pero no excluye que otros movimientos, que no encajen con esa descripción, también se consideren movimientos al por mayor.

Ni la LIE ni el RIE definen qué se entiende por “movimientos comerciales al por mayor”. Por su parte, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) establece:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(…).”.

En este sentido, el diccionario de la Real Academia Española define “al por mayor” como vender “en cantidad grande”. Por consiguiente, cuando los envíos del producto clasificado en el código de la NC 2710.12.25 se realicen en grandes cantidades a un mismo destinatario, ya sea contenido en bidones (30 ó 220 litros), garrafas tipo botella (12 ó 61 litros), o isotanques que no están integrados en el medio de transporte (35.000 litros), este Centro Directivo considera que tendrán la consideración de movimientos comerciales al por mayor.

En tales circunstancias el producto objeto de la consulta tendrá la consideración de producto “sensible” de la Tarifa 2ª del artículo 50 de la LIE.

A este respecto, el apartado 4 del artículo 116 bis del RIE establece:

“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.

c) No obstante lo dispuesto en los párrafos a) y b) del presente apartado, el Ministro de Economía y Hacienda podrá simplificar o dispensar del cumplimiento de todos o algunos de los requisitos formales y condiciones que, por lo establecido en aquéllos, sean exigibles en la circulación, tenencia y utilización de todos o algunos de los productos sensibles, siempre que, en lo que se refiere a requisitos formales y controles de la circulación intracomunitaria, se cumplan las circunstancias previstas en la normativa comunitaria para efectuar dicha simplificación o dispensa.”.

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 Función Públicas.