

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 10-06-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0980/2025

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Exenciones. Combustible a embarcaciones de pesca. La lista tercera del registro de matrícula de buques en España se refiere a los buques dedicados a la pesca profesional, es decir, a la captura y extracción de pescado y otros recursos marinos vivos con fines comerciales. Por consiguiente, si el avituallamiento del carburante es para su utilización en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo, estará exento del Impuesto sobre Hidrocarburos. Para ello se deberá seguir cualquiera de los procedimientos anteriormente transcritos, no existiendo límite alguno de litros de carburante a los que se le aplicará la exención.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante, que está dada de alta como almacén fiscal, es titular de una concesión para la explotación de un puerto deportivo.

Una de las actividades de la consultante es la explotación de la gasolinera del puerto, que suministra combustible a embarcaciones de pesca y recreo.

Cuestión planteada:

En relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, la consultante desea conocer si existe un límite al número de litros de gasolina exenta que se pueden suministrar a una embarcación matriculada en lista tercera del registro de matrícula de buques en cada repostaje.

Contestación:

El apartado 2 del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, determina que, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, estará exenta del Impuesto sobre Hidrocarburos:

“La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

(...)

b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

(...).”

El procedimiento reglamentario establecido para disfrutar de este beneficio fiscal se contempla en el artículo 102 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, que establece:

“Artículo 102. Avituallamiento a embarcaciones.

1. El avituallamiento de carburantes a embarcaciones para beneficiarse de la exención establecida en el artículo 51.2.b) de la Ley deberá ajustarse al procedimiento descrito en el apartado 2 de la letra B del artículo 29 de este Reglamento, salvo que se utilice el procedimiento de ventas en ruta a que se refiere el artículo 27 de este Reglamento. Cuando se trate de buques de las Fuerzas Armadas no será precisa la incorporación de trazadores y marcadores.

2. El suministrador documentará la operación de avituallamiento con un documento administrativo electrónico que se ajustará al modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Función Pública y que deberá contener, al menos, los datos identificativos del suministrador, del destinatario y del avituallamiento.

Síguenos en...

3. Si el buque tuviera bandera no comunitaria, el suministro se documentará como exportación.
4. El expedidor conservará, durante el período de prescripción del impuesto, el albarán de circulación si el avituallamiento se realizó mediante el procedimiento de ventas en ruta a que se refiere el artículo 27 de este Reglamento.

Si el avituallamiento se realizó al amparo del procedimiento descrito en el apartado 2 de la letra B del artículo 29 de este Reglamento, el expedidor deberá conservar el ejemplar del documento administrativo electrónico diligenciado por el receptor de los productos durante el periodo de prescripción del impuesto.”.

El artículo 29, letra B del Reglamento de los Impuestos Especiales dispone:

“B) Circulación con origen y destino en el ámbito territorial interno en régimen suspensivo o con aplicación de una exención o de un tipo impositivo reducido.

1. En los supuestos de circulación en régimen suspensivo, los depositarios autorizados y expedidores registrados estarán obligados a formalizar un borrador de documento administrativo electrónico por cada expedición, cumplimentado según las instrucciones contenidas en este Reglamento y las normas complementarias que se establezcan, que será tramitado como sigue:

a. El expedidor presentará a la Agencia Estatal de Administración Tributaria un borrador de documento administrativo electrónico a través del EMCS con una antelación no superior a los siete días anteriores a la fecha indicada en el documento como fecha de expedición.

b. La Agencia Estatal de Administración Tributaria verificará por vía electrónica los datos del borrador de documento administrativo electrónico. Si dichos datos no son válidos, informará de ello sin demora al expedidor. Si dichos datos son válidos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria asignará al documento un ARC y lo comunicará al expedidor.

c. El expedidor pondrá a disposición de la persona que acompañe los productos sujetos a impuestos especiales una copia del documento administrativo electrónico o cualquier otro documento comercial que identifique el transporte y que mencione de forma claramente identificable el ARO. Dicho documento deberá poderse presentar siempre que lo requieran las autoridades competentes durante toda la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales.

d. El expedidor podrá anular el documento administrativo electrónico en tanto no haya comenzado la circulación. Se considera que la circulación ha comenzado, en los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley, letras a), b), c), d), e) y g), en el momento en que los productos abandonan el establecimiento de expedición y, en el caso de la letra f), en el momento de su despacho de aduana.

e. Durante la circulación en régimen suspensivo, el expedidor podrá modificar el destino o el destinatario a través del EMCS, a fin de indicar uno nuevo, que habrá de ser un destino autorizado. El procedimiento de modificación se realizará de acuerdo con las disposiciones complementarias que se establezcan.

f. En caso de circulación de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos por vía marítima o vías de navegación interior, cuyo destinatario no se conozca con exactitud en el momento en el que el expedidor presente el borrador de documento administrativo electrónico, la oficina gestora podrá autorizar al expedidor, bien para una única expedición o bien para el conjunto de las que realice en un plazo determinado, la emisión de dicho documento sin los datos relativos al destinatario. El expedidor comunicará los citados datos relativos al destinatario a la oficina gestora tan pronto como los conozca y, a más tardar, al final de la circulación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado e) anterior.

2. En los supuestos de circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con impuesto devengado con aplicación de una exención o de un tipo impositivo reducido, la formalización del documento administrativo electrónico por el expedidor se realizará de conformidad con el artículo 29.B)1.

No obstante, cuando el destinatario no esté obligado a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora, la circulación se realizará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

Síguenos en...

a. El expedidor cumplimentará el borrador de documento administrativo electrónico de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29.B).1, lo enviará a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través del sistema informático, y dispondrá de tres ejemplares del documento administrativo electrónico, una vez el borrador haya sido validado por esta.

b. Uno de los ejemplares deberá ser conservado en poder del expedidor y los otros dos acompañarán a los productos durante la circulación hasta su destino.

c. De los dos ejemplares que deberán acompañar a los productos durante la circulación, uno será diligenciado por el destinatario en el momento de la recepción de los productos en la forma y plazos indicados en el artículo 31.B).3 de este Reglamento, y será devuelto al expedidor en el plazo máximo de cinco días a contar desde la recepción. El expedidor comunicará a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la falta de recepción de dicho ejemplar a través de un sistema informático que cumpla las instrucciones que se establezcan en las disposiciones de desarrollo de este Reglamento, en un plazo máximo de un mes desde la fecha de envío de los productos.

El otro ejemplar deberá ser también diligenciado y permanecerá en poder del destinatario.

d. La normativa de desarrollo regulará el tratamiento de las incidencias que se hayan podido producir durante la circulación o con motivo de la recepción de los productos.”.

El procedimiento de ventas en ruta está regulado en el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales en los siguientes términos:

“1. Con carácter general, la salida de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de ventas en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo ordinario o reducido.

Podrán enviarse productos por el procedimiento de ventas en ruta a instalaciones cuya titularidad sea de los expedidores y en las que se reciba el producto para su posterior entrega por canalización hasta la vivienda de los consumidores finales.

No obstante, el gasóleo no podrá ser enviado por el procedimiento de ventas en ruta a un almacén fiscal o a un detallista cuando se haya devengado el impuesto con aplicación de los tipos reducidos previstos en los epígrafes 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) El expedidor deberá disponer de un sistema de control que permita conocer en todo momento las salidas de producto del establecimiento, las entregadas a cada destinatario y las que retornan al establecimiento.

b) Con carácter previo a la expedición, el expedidor cumplimentará electrónicamente un borrador de albarán de circulación en el que figurarán la clase y cantidad de productos a suministrar mediante este procedimiento de ventas en ruta, la identificación del expedidor y del medio de transporte, así como la fecha de inicio de la circulación y lo enviará a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su validación por ésta con una antelación no superior a los siete días naturales anteriores a la fecha de inicio de la circulación indicada en el albarán de circulación. Deberá presentarse a través de un sistema informatizado que cumpla las instrucciones contenidas en las disposiciones complementarias y de desarrollo de este Reglamento que se establezcan.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria verificará por vía electrónica los datos del borrador del albarán de circulación. Si dichos datos no son válidos, informará de ello, sin demora, al expedidor. Si dichos datos son válidos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria asignará al albarán de circulación un código de referencia electrónico y lo comunicará al expedidor.

La circulación se amparará con un ejemplar del albarán de circulación validado con el código de referencia electrónico en el que se haga constar que se trata de productos salidos para su suministro por el procedimiento de ventas en ruta.

c) En el momento de la entrega de producto a cada destinatario se emitirá una nota de entrega ajustada al modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda, con cargo al albarán de circulación, acreditativa de la operación. El ejemplar de la nota de entrega que queda en poder

Síguenos en...

del expedidor de la misma deberá ser firmado por el destinatario. Si el vehículo que realiza la venta en ruta expide las notas de entrega por vía electrónica, los destinatarios podrán firmar la nota de entrega también por vía electrónica.

De no hallarse presente en el momento de la entrega, podrá firmar la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado para la entrega del producto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 106 en cuanto a la acreditación de la condición de consumidor final.

d) El retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro del segundo día hábil siguiente al de la salida.

e) Tan pronto como se retorne al establecimiento de origen y, en todo caso, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación, salvo en los casos previamente justificados ante la oficina gestora en los que dicho plazo puede ser ampliado, el expedidor deberá comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía electrónica y conforme al procedimiento aprobado por el Ministro de Hacienda, la información contenida en las notas de entrega con cargo al albarán de circulación.

Cuando se trate de productos por los que se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo impositivo ordinario, la información a suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria se referirá únicamente a la cantidad global de producto entregado con aplicación de dicho tipo impositivo.

f) En el libro de existencias se deberá efectuar un asiento negativo de data correspondiente a los productos reintroducidos en la fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal que se justificará con el albarán de circulación expedido a la salida, en el que consten las entregas efectuadas, así como con los duplicados de las notas de entrega.

3. La oficina gestora podrá autorizar el procedimiento de ventas en ruta para la realización de avituallamientos de carburantes a aeronaves y embarcaciones con aplicación de la exención establecida en las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley. En estos casos, se seguirá el procedimiento expuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el supuesto de que para realizar los avituallamientos se utilice una embarcación, el retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro del plazo de cinco días naturales, contados a partir del inicio de la circulación.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, el expedidor podrá dar inicio a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en caso de indisponibilidad del sistema informático para presentar electrónicamente el borrador de albarán de circulación a condición de que:

a) Los productos vayan acompañados de un albarán que contenga los mismos datos que el borrador de albarán que se debiera haber presentado electrónicamente conforme a la letra b) del apartado 2 de este artículo.

b) Comunique la indisponibilidad a la oficina gestora correspondiente al expedidor, antes del inicio de la circulación, por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción de la comunicación, e informe de los motivos y de la duración prevista, si se conoce, de dicha indisponibilidad. No obstante, previa autorización de la oficina gestora, se podrá otorgar el mismo valor que a la comunicación a la tenencia por el expedidor de registros automatizados y auditables que prueben la imposibilidad de haber podido comunicar el borrador del albarán de circulación.

En cuanto el sistema vuelva a estar disponible, y a más tardar al siguiente día hábil tras el restablecimiento de la conexión, el expedidor cumplimentará electrónicamente el borrador de albarán de circulación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y en las disposiciones complementarias y de desarrollo que se establezcan.

5. En el caso de ventas en ruta de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos desde almacenes fiscales, la oficina gestora correspondiente al almacén fiscal podrá autorizar los suministros directos desde fábrica o depósito fiscal con cumplimiento de los siguientes requisitos:

Síguenos en...

- a) La fábrica o el depósito fiscal emitirá un documento administrativo electrónico en el que figure como destinatario el almacén fiscal desde el que se van a realizar las entregas de productos.
- b) El vehículo que recepcione los productos deberá estar dotado de los medios técnicos necesarios para la emisión del certificado de recepción y la transmisión del documento administrativo electrónico a la contabilidad de existencias del almacén fiscal.
- c) Una vez realizada la transmisión y con la justificación informática del asiento de cargo en la contabilidad del almacén fiscal, podrán realizarse los suministros directos por medio de las notas de entrega emitidas por el sistema informático del vehículo.
- d) El procedimiento de ventas en ruta se desarrollará con cumplimiento del resto de las condiciones señaladas en los apartados anteriores.
- e) La realización de suministros directos sin autorización de la oficina gestora será causa de revocación del CAE del establecimiento expedidor.”.

Sentado lo anterior, cabe recordar que la lista tercera del registro de matrícula de buques en España se refiere a los buques dedicados a la pesca profesional, es decir, a la captura y extracción de pescado y otros recursos marinos vivos con fines comerciales.

Por consiguiente, si el avituallamiento del carburante es para su utilización en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo, estará exento del Impuesto sobre Hidrocarburos. Para ello se deberá seguir cualquiera de los procedimientos anteriormente transcritos, no existiendo límite alguno de litros de carburante a los que se le aplicará la exención. 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 web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.

Síguenos en...

