

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 25-02-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0219/2025

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Varios. Pérdidas durante almacenamiento. Las pérdidas por almacenamiento se deberán calcular con arreglo al tratamiento fiscal previsto en la norma para cada uno de los distintos epígrafes fiscales. El TEAC en referencia al Impuesto sobre Hidrocarburos en su resolución de 28 de marzo de 2019 estableció que “la circunstancia de que la normativa reglamentaria prevea la contabilización detallada según clase y especificaciones de cada producto sujeto al ámbito del impuesto especial, no debe hacer perder de vista que lo esencial a la hora de cuantificar las pérdidas será determinar cuál es el tratamiento fiscal previsto por la norma para los distintos productos. De este modo si la entidad posee entre sus existencias productos cuyo tratamiento fiscal es idéntico, la cuantificación de las pérdidas debe hacerse teniendo en cuenta la totalidad de dichos productos y no aisladamente para cada uno de ellos.” Por tanto, las pérdidas por almacenamiento se deberán calcular con arreglo al tratamiento fiscal previsto en la norma para cada uno de los distintos epígrafes fiscales independientemente del código NC o de la denominación comercial del producto almacenado en el depósito fiscal.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es titular de varios depósitos fiscales de hidrocarburos.

Cuestión planteada:

La consultante pregunta cómo se deben determinar las pérdidas de los productos acaecidas durante su almacenamiento, si es correcto determinarlas en función del epígrafe fiscal, con independencia del código de la nomenclatura combinada o de la denominación comercial del producto almacenado en el depósito fiscal.

Contestación:

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, el Impuesto sobre Hidrocarburos tiene la consideración de impuesto especial de fabricación. Además, conforme al primer apartado del artículo 1 de la LIE es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de los productos incluidos en su ámbito objetivo, el cual define el artículo 46 LIE.

De acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 6 de la LIE:

“No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas parciales debidas a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, tenencia, 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, los apartados 10 y 12 del artículo 1 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, define 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

Síguenos en...

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.”.

A estos efectos, el RIE establece, para cada impuesto especial de fabricación, unos porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en procesos industriales concretos, según las técnicas que utiliza cada sector. Así, en el sector de los hidrocarburos el artículo 116 establece:

“1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas serán los que se expresan en este artículo. La aplicación de las tablas de porcentajes de pérdidas que figuran en los apartados 2 y 3 siguientes tendrá lugar conforme a lo establecido con carácter general en los apartados 10 y 12 del artículo 1 y en los artículos 15, 16 y 17 de este Reglamento, tomándose la kilocaloría como unidad de medida para los porcentajes de pérdidas térmicos.

(...)

2. Tabla de porcentajes reglamentarios de pérdidas:

(...)

ñ) Almacenamientos, sobre las existencias medias del trimestre, de productos cuya tributación se produciría a los tipos previstos en los siguientes epígrafes de la tarifa 1.^a del impuesto:

Epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2 y 1.13: 0,95.

Epígrafes 1.11 y 1.12: 0,55.

Epígrafes 1.3, 1.4, 1.5, 1.14, 1.15, 1.16 y 1.17: 0,35.

Epígrafes 1.6, 1.8, 1.9, 1.10.1 y 1.10.2: 2,05.”.

De acuerdo con el precepto anteriormente transcrito, las pérdidas por almacenamiento se deberán calcular con arreglo al tratamiento fiscal previsto en la norma para cada uno de los distintos epígrafes fiscales.

Por su parte, en referencia al Impuesto sobre Hidrocarburos el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC, en adelante) en su resolución de 28 de marzo de 2019 estableció que “la circunstancia de que la normativa reglamentaria prevea la contabilización detallada según clase y especificaciones de cada producto sujeto al ámbito del impuesto especial, no debe hacer perder de vista que lo esencial a la hora de cuantificar las pérdidas será determinar cuál es el tratamiento fiscal previsto por la norma para los distintos productos.

De este modo si la entidad posee entre sus existencias productos cuyo tratamiento fiscal es idéntico, la cuantificación de las pérdidas debe hacerse teniendo en cuenta la totalidad de dichos productos y no aisladamente para cada uno de ellos.” .

En el mismo sentido se pronunció el TEAC en su resolución de 21 de octubre de 2020.

Por tanto, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, las pérdidas por almacenamiento se deberán calcular con arreglo al tratamiento fiscal previsto en la norma para cada uno de los distintos epígrafes fiscales independientemente del código NC o de la denominación comercial del producto almacenado en el depósito fiscal.

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.

Síguenos en...

