



SECRETARÍA DEL CONSEJO PARA LA UNIDAD DE MERCADO  
MINISTERIO DE ECONOMÍA, INDUSTRIA Y COMPETITIVIDAD  
Pº CASTELLANA, 162-Planta 13  
28071-MADRID

**OBSERVACIONES SOBRE LA RECLAMACIÓN PLANTEADA EN LE MARCO DEL PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 26.1 DE LA LEY 20/2013, DE 9 DE DICIEMBRE, DE GARANTIA DE LA UNIDAD DE MERCADO POR PARTE DE LA EMPRESA (...) CONTRA UNA DECISIÓN DE LA OFICINA GESTORA DE IMPUESTOS ESPECIALES DE BARCELONA, EN RELACIÓN CON LA INTERPRETACIÓN DE UN PRECEPTO DEL REGLAMENTO DE IMPUESTOS ESPECIALES (Expediente (...)) Depósito fiscal)**

## **1. ANTECEDENTES**

Con fecha 29 de diciembre de 2016 tuvo entrada en la Secretaría del Consejo para la Unidad de Mercado (SECUM), escrito de reclamación de Dª (...), en nombre y representación de la entidad (...), denunciando la existencia de supuestas trabas u obstáculos al libre ejercicio de su actividad económica en el sector de la comercialización del gas natural; ello, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 26 de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado (LGUM, en lo sucesivo).

El reclamante considera que la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona, al denegar su solicitud de inscripción en el Registro de Territorial de Impuestos Especiales del establecimiento “Depósito fiscal de hidrocarburos gas natural licuado” ha vulnerado el principio de necesidad y proporcionalidad, previsto en los artículos 5 y 17 de la LGUM, al realizar en su opinión una interpretación injustificadamente rigorista del artículo 11.2 g) del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RIE), privando a la misma del beneficio del régimen suspensivo del impuesto y propiciando, según su punto de vista, una situación de desventaja competitiva.

## **2. MARCO NORMATIVO**

### **2.1. Normativa comunitaria**

El artículo 194 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea constituye el fundamento clave de la política energética de la Unión. Dicho precepto establece que la misma se desarrollará, en el marco del establecimiento o del funcionamiento del mercado interior y atendiendo a la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, teniendo por objetivo: garantizar el funcionamiento del mercado de la energía; garantizar la seguridad del abastecimiento energético en la Unión; fomentar la eficiencia energética y el ahorro energético así como el desarrollo de energías nuevas y renovables; y fomentar la interconexión de las redes energéticas.



Entre los años 1996 y 2009 se adoptaron tres paquetes de medidas legislativas (referidos al mercado de la electricidad y el gas) consecutivos con el fin de armonizar y liberalizar el mercado interior de la energía de la UE. Tales paquetes de medidas abordaban el acceso al mercado, la transparencia y la regulación, la protección de los consumidores, el apoyo a la interconexión y los niveles de suministro adecuados.

En concreto, y en lo que hace al gas destacaremos las principales Directivas incluidas en cada uno de esos tres hitos normativos, que han ido configurando el contexto regulatorio actual del sector en nuestro país.

En primer lugar, la Directiva 98/30/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de junio de 1998, sobre normas comunes para el mercado interior del gas natural, se aprobó con el principal objetivo de sentar las bases para la creación de un mercado interior de gas natural en la Unión Europea, apostando por la liberalización ordenada del sector gasista, basada en los principios de separación de actividades y acceso libre y no discriminatorio a las redes por parte de todos los operadores.

En el año 2003, con la publicación de la Directiva 2003/55/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 96/92/CE (conocida como “Segunda Directiva Europea del Gas”), se avanzó en la liberalización efectiva y la apertura a la competencia de los mercados nacionales del gas, contribuyendo así a avanzar en la creación de un verdadero mercado interior del gas en la Unión Europea. En la práctica, esta Directiva permitió la entrada de nuevos proveedores de gas y electricidad a los mercados de los Estados miembros, y abrió la posibilidad de que los consumidores (los industriales desde el 1 de julio de 2004 y los domésticos desde el 1 de julio de 2007) pudieran elegir libremente a su proveedor de gas y electricidad. Adicionalmente, esta Directiva introdujo normas destinadas a reforzar el libre acceso a las redes y otras infraestructuras (por ejemplo de gas natural licuado), la seguridad del suministro y la protección a los consumidores. La Directiva considera el suministro de gas como un servicio de interés general, por lo que contempla la posibilidad de que los Estados miembros impongan obligaciones de servicio público a las empresas para garantizar la seguridad del abastecimiento, los objetivos de cohesión económica y social, la regularidad, la calidad y el precio del suministro y la protección del medio ambiente.

Posteriormente, en abril de 2009 se aprobó la Directiva 2009/73/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior del gas natural y por la que se deroga la Directiva 2003/55/CE. Con ella, se perseguía dar un impulso definitivo para introducir un mayor grado de liberalización en el mercado interior del gas, a través de los siguientes elementos principales:

- la separación efectiva de las actividades de producción y suministro del funcionamiento de la red;
- garantizar una supervisión regulatoria más eficaz por parte de unos organismos nacionales reguladores de la energía totalmente independientes, fortaleciendo y armonizando las



- competencias y la independencia de los reguladores nacionales de manera que permitan un acceso eficaz y no discriminatorio a las redes de transporte;
- refuerzan la protección de los consumidores y garantizan la protección de los consumidores vulnerables;
  - regular el acceso de terceros a las instalaciones de almacenamiento de gas y a las instalaciones de gas natural licuado (GNL), y establecen normas relativas a la transparencia y la elaboración de informes periódicos sobre las reservas de gas;
  - fomentar la solidaridad regional al exigir que los Estados miembros cooperen en caso de interrupciones graves del suministro de gas, coordinando además las medidas nacionales de emergencia y desarrollando las interconexiones de gas.

Además de la citada Directiva, dentro de la normativa comunitaria vigente en materia gasista debemos destacar las siguientes normas:

- Directiva 2004/67/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004, relativa a unas medidas para garantizar la seguridad del suministro de gas natural.
- Reglamento (UE) n° 994/2010 del Parlamento europeo y del Consejo de 20 de octubre de 2010 sobre medidas para garantizar la seguridad del suministro de gas y por el que se deroga la Directiva 2004/67/CE del Consejo.
- Reglamento (CE) n° 715/2009 del Parlamento europeo y del Consejo de 13 de julio de 2009 sobre las condiciones de acceso a las redes de transporte de gas natural y por el que se deroga el Reglamento (CE) no 1775/2005.

La diversificación del *mix* energético con gas natural y en concreto, la apuesta por explorar las potencialidades del gas natural licuado (GNL) son objetivos promovidos a nivel europeo por la Comisión Europea en el denominado Paquete sobre la Unión de la Energía. A este respecto, entre otras normas, merece ser destacada la Comunicación de 24 de febrero de 2015 de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones, sobre la Estrategia Marco para una Unión de la Energía resiliente con una política climática prospectiva, COM (2015) 80 final, incluye varias líneas de actuación entre las que destaca un paquete de medidas sobre la resiliencia y diversificación del sector del gas, la propuesta de elaboración de una estrategia global para el gas natural licuado (GNL) y su almacenamiento, y el objetivo de reducir la dependencia actual de proveedores concretos.

## **2.2. Normativa estatal**

A nivel estatal, la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos (LSH) — que ha sido objeto de innumerables modificaciones —, constituye el marco normativo básico de las actividades relativas a los hidrocarburos líquidos y gaseosos.

Dicha norma es la encargada de promover en España el proceso de liberalización del sector de hidrocarburos impulsado por la normativa comunitaria. A tal efecto, estableció las bases de funcionamiento del mercado de gas natural, y avanzó en la liberalización como medio para la



consecución de una mayor eficiencia y calidad del servicio y del incremento de la competitividad, de la garantía de la seguridad de suministro y de la sostenibilidad.

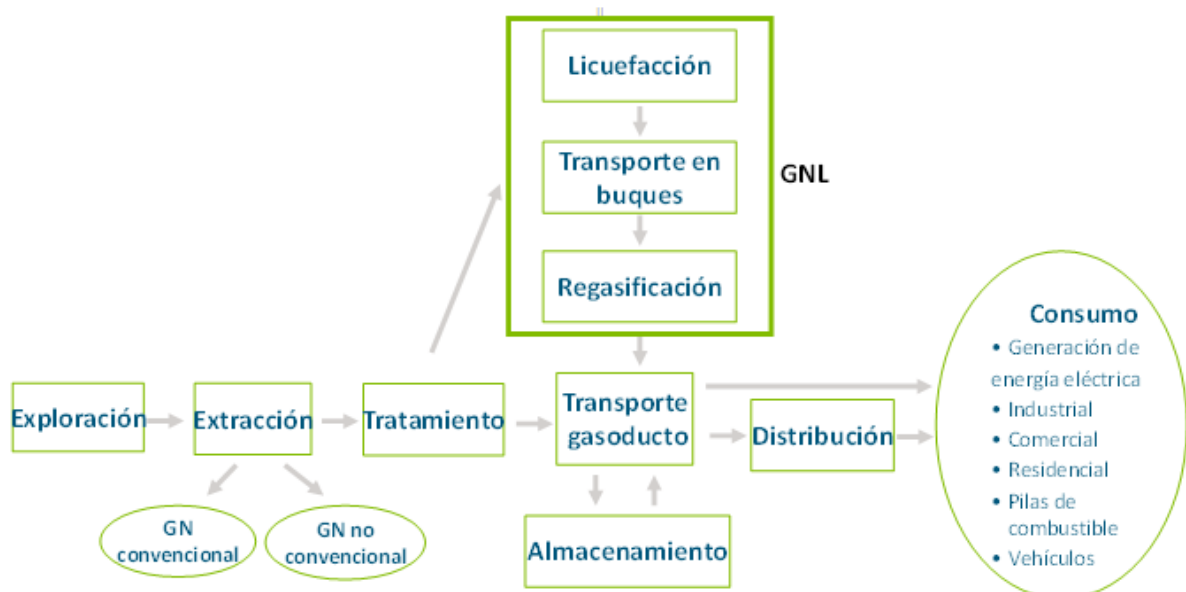
La misma somete a autorización administrativa previa la construcción, ampliación, modificación, explotación, transmisión y cierre de las instalaciones de transporte y de distribución de GN. Asimismo, sujeta a autorización administrativa la transformación de las instalaciones de almacenamiento y distribución de GLP a granel y las canalizaciones necesarias para el suministro desde las anteriores hasta los consumidores finales para su uso con GN.

El Real Decreto 1434/2002, de 27 de diciembre, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de gas natural (y sus sucesivas modificaciones) contiene el desarrollo normativo de los procedimientos de autorización administrativa de las referidas instalaciones de gas natural, en el supuesto de que éstas sean competencia de la Administración General del Estado. Adicionalmente, de acuerdo con su ámbito de aplicación, lo establecido en esta norma será también aplicable a la distribución de GLP.

En materia tributaria, las normas de aplicación al caso que nos ocupa son la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

### 3. CARACTERIZACIÓN DEL MERCADO DEL GAS

El mercado del gas presenta una estructura vertical bajo la que se distinguen tres segmentos; producción, transporte (incluyendo el almacenamiento) y distribución para finalizar con el suministro minorista. En el gráfico siguiente se detalla el proceso que sigue el gas natural desde la fase de producción o exploración hasta que es consumido por el cliente final que puede ser definido como la cadena de valor del gas y que se resumen de la siguiente manera:





En el segmento de la producción o explotación hay que considerar el aprovisionamiento de gas tanto de origen doméstico como de importación desde otros países. Esta compra de gas se realiza en estado gaseoso o en forma de gas natural licuado (GNL), en el primer caso el transporte se realiza por gasoducto y en el segundo, por barco. Las plantas de regasificación y licuefacción se encargan de pasar de un estado al otro el gas para facilitar su transporte y su reintroducción al sistema gasista. Por regla general el coste para distancias cortas del gas procedente de gasoducto es más barato que el obtenido a través del proceso de GNL.

Por otro lado una vez que el gas es producido o importado necesita ser transportado a los consumidores mediante una red de alta presión y más tarde a través de gasoductos regionales de distribución. Estas redes de transporte y distribución conforman el segundo segmento del mercado y tienen características de monopolio natural puesto que no pueden ser replicadas dado que económicamente no serían rentables por lo que las empresas propietarias de estas redes de transporte y distribución tendrían la consideración de monopolista en el citado segmento. La red transporte de gas natural se clasifica según su presión, en red primaria, que es aquella cuya presión máxima de diseño es mayor o igual a 60 bares, y en la red secundaria, con una presión mayor de 16 bares y menor de 60. Por su parte, la red de distribución de gas natural comprende aquellos gasoductos cuya presión es igual o inferior a 16 bares.

El último segmento de este mercado lo conformaría la comercialización a través de la promoción y venta de gas a los clientes finales. Generalmente se pueden identificar tres tipos de clientes finales, la venta a hogares, la venta a clientes industriales y comerciales y la venta a generadores de electricidad que utilizan gas como combustible principal. Esta fase de la cadena vertical ya no presenta características de monopolio natural, puesto que los costes en el aprovisionamiento son relativamente bajos pudiendo coexistir múltiples empresas en competencia.

La regulación de este mercado tiene en cuenta que algunas actividades económicas como ya se ha señalado están sujetas a significativas economías de escala y pueden considerarse monopolios naturales. Estas actividades serían la regasificación, el almacenamiento básico, el transporte y distribución que se encuentran sujetas a un esquema de ingresos regulados, mientras que actividades como la explotación o el aprovisionamiento y la comercialización de energía se desarrollan en un régimen de libre competencia. Por otro lado con el objetivo de asegurar un comportamiento no discriminatorio entre los usuarios de las redes, la regulación establece la obligatoriedad de llevar a cabo una separación jurídica, contable y funcional dentro del mismo grupo empresarial de las actividades reguladas y las actividades de comercialización y aprovisionamiento que estarían liberalizadas en su totalidad.

#### **4. CONSIDERACIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE LA UNIDAD DE MERCADO**

La LGUM tiene por objeto establecer las disposiciones necesarias para hacer efectivo el principio de unidad de mercado en el territorio nacional. La unidad de mercado se fundamenta en la libre circulación y establecimiento de los operadores económicos, en la libre circulación de bienes y servicios por todo el territorio español, sin que ninguna autoridad pueda obstaculizarla directa o indirectamente, y en la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica.



La LGUM ha creado unos mecanismos de protección de los operadores económicos en el ámbito de la libertad de establecimiento y de la libertad de circulación, entre los que se encuentra el procedimiento previsto en su artículo 26, dentro del cual, resulta posible incardinar las eventuales trabas encontradas en este caso que afectarían a la actividad de venta de gas.

A este respecto, cabe recordar que el artículo 2 de la LGUM determina el ámbito de aplicación de esta Ley, que incluye el acceso y ejercicio de las actividades económicas en condiciones de mercado.

De acuerdo con la definición de las actividades económicas, recogida en el apartado b) del Anexo de la LGUM –cualquier actividad de carácter empresarial o profesional que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, de los recursos humanos, o ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o en la prestación de servicios –, entre la que ha de entenderse incluida la actividad de comercio al por mayor de combustibles (sólidos, líquidos y gaseosos), por lo que le resultará de aplicación las consideraciones establecidas en la LGUM.

La LGUM sienta los principios de garantía de la libertad de establecimiento y de la libertad de circulación que rigen para su ámbito de aplicación, que es el acceso y ejercicio de las actividades económicas en condiciones de mercado.

Tras la entrada en vigor de la Ley de Garantía de la Unidad del Mercado todas las Administraciones públicas españolas están obligadas a observar en sus disposiciones o actuaciones los principios establecidos para proteger las libertades de acceso y ejercicio de los operadores económicos. Así, el artículo 9.1 de la LGUM, bajo el título “garantía de las libertades de los operadores económicos”, preceptúa:

*“Todas las autoridades competentes velarán, en las actuaciones administrativas, disposiciones y medios de intervención adoptados en su ámbito de actuación, por la observancia de los principios de no discriminación, cooperación y confianza mutua, necesidad y proporcionalidad de sus actuaciones, eficacia en todo el territorio nacional de las mismas, simplificación de cargas y transparencia”.*

La aprobación de la LGUM exige un análisis doble sobre la necesidad y proporcionalidad con que las Administraciones establecen requisitos asociados al inicio o desarrollo de la actividad económica. Debe recordarse que el artículo 5.1 LGUM, a propósito de la necesidad y proporcionalidad de las actuaciones de las Administraciones públicas, dispone lo siguiente:

*“1. Las autoridades competentes que en el ejercicio de sus respectivas competencias establezcan límites al acceso a una actividad económica o su ejercicio de conformidad con lo previsto en el artículo 17 de esta Ley o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, motivarán su necesidad en la salvaguarda de alguna razón imperiosa de interés general de entre las comprendidas en el artículo 3.11 de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.*



*2. Cualquier límite o requisito establecido conforme al apartado anterior, deberá ser proporcionado a la razón imperiosa de interés general invocada, y habrá de ser tal que no exista otro medio menos restrictivo o distorsionador para la actividad económica”.*

#### **4.1. Sobre el Régimen suspensivo en los Impuestos Especiales**

El artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en su punto 27, define el régimen suspensivo como aquel régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación, en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y no es exigible el impuesto.

En ocasiones, existe un periodo temporal entre la fabricación, la importación y, en su caso, la introducción de los productos en el ámbito territorial interno y el momento del consumo del mismo. Por ello, el legislador establece este régimen con la finalidad de evitar costes financieros innecesarios a los sujetos pasivos, permitiendo que, aunque la fabricación, la importación o, en su caso, la introducción de los productos en el ámbito territorial interno se haya producido, se retrasa el devengo del impuesto hasta la puesta a consumo del producto.

En el punto 10 del mismo precepto de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales se define al depósito fiscal como aquel establecimiento donde pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Dentro de las operaciones que se pueden realizar en un depósito fiscal están las de conservación y envasado, así como las de mezcla que no constituya transformación. No obstante se podrán efectuar operaciones de desnaturalización o adición de marcadores y mezclas de productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, siempre que la mezcla obtenida esté comprendida en el ámbito objetivo del impuesto. Todo ello, en virtud de una autorización concedida por la Oficina Gestora competente y en cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos por el Reglamento de los Impuestos Especiales.

La Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, en su considerandos 15 y 16 explicita que *“Habida cuenta de la necesidad de realizar controles en las unidades de producción y de almacenamiento al objeto de garantizar el cobro de la deuda tributaria, es preciso mantener un sistema de depósitos sujetos a autorización de las autoridades competentes, con el fin de facilitar dichos controles”*, resultando *“asimismo necesario establecer los requisitos que deberán satisfacer los depositarios autorizados y los operadores que no tengan la condición de depositario autorizado”*. La concreta regulación de los depósitos fiscales se contiene en los artículos 15 y 16 de dicha Directiva:

##### *“Artículo 15*

*1. Los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de lo dispuesto en la presente Directiva.*

*2. La fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal.*



#### *Artículo 16*

*1. La apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde este situado el depósito.*

*La autorización estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso.*

*2. El depositario autorizado deberá:*

*a) prestar, si procede, una garantía que cubra el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales;*

*b) cumplir con las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal;*

*c) llevar una contabilidad, por cada depósito fiscal, de las existencias y de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales;*

*d) introducir en su depósito fiscal y de consignar en las cuentas, al final de la circulación, todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo a menos que sea aplicable el artículo 17, apartado 2;*

*e) someterse a cualesquiera controles o recuentos de existencias.*

*Las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya autorizado el depósito fiscal establecerán las condiciones de la garantía contemplada en la letra a)”.*

En nuestro Derecho interno la Ley de Impuestos Especiales se remite al reglamento para fijar las condiciones y requisitos que debe disponer un depósito fiscal para poder operar en el mercado comunitario e interno.

Por su parte, el almacén fiscal es definido en el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento de los Impuestos Especiales como *“El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este Reglamento, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general.”*

Por tanto, a diferencia de las fábricas y depósitos fiscales que únicamente están autorizados a recibir productos en régimen suspensivo, los almacenes fiscales son establecimientos que reciben, almacenan y distribuyen fuera del régimen suspensivo productos objeto de los impuestos especiales con el impuesto devengado.

Este establecimiento constituye una figura propia del ordenamiento español, puesto que no es contemplado en la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales. Así, la existencia de los denominados almacenes fiscales en el territorio español responde a la necesidad de crear un tipo de establecimiento no sometido al excesivo rigor formal exigido por la normativa comunitaria para los depósitos fiscales con el objetivo de impulsar la aparición de un mayor número de establecimientos para así acercar los puntos de distribución de productos sujetos a los impuestos especiales a los lugares de consumo. Inicialmente el almacén fiscal nació como un establecimiento de almacenamiento, recepción y expedición de productos exentos o a





tipo reducido, pero posteriormente se amplió también a productos a tipo pleno, en aras de aumentar la actividad económica de los titulares de dichos establecimientos.

Como se ha indicado más arriba, el régimen suspensivo supone que los productos objeto de los Impuestos Especiales no devengarán el impuesto mientras se encuentren en las fábricas o depósitos fiscales, ultimándose este régimen a la salida de los mencionados establecimientos. Es en ese momento cuando se cumple la exigibilidad del impuesto correspondiente. Este régimen permite evitar sucesivas imposiciones a determinadas mercancías que se transportan a diversos puntos y facilita el pago efectivo del impuesto especial que corresponda. Su utilización está justificada en un mejor funcionamiento del tráfico de bienes y, en definitiva, en un beneficio para las empresas intervinientes en el mercado que disfrutan de ventajas financieras al poder acogerse a este régimen.

#### **4.2. Consideraciones particulares sobre el asunto planteado ante la SECUM**

La cuestión objeto de debate en el presente asunto se centra en la interpretación y aplicación de la exigencia contenida en el artículo 11 del RIE sobre la necesaria pertenencia de las instalaciones al sistema gasista para su consideración y eventual autorización como depósitos fiscales. En concreto, el operador defiende la tesis de que las instalaciones ajenas al sistema gasista también deberían poder ser autorizadas como depósito fiscal, como medida para poder acogerse a las ventajas tributarias arriba expuestas.

El reclamante expresamente señala que la negativa de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona frente a su solicitud de inscripción en el Registro de Territorial de Impuestos Especiales del establecimiento “Depósito fiscal de hidrocarburos gas natural licuado” supone una desventaja competitiva para ella, al verse privada del régimen suspensivo, generándose un evidente obstáculo en el desarrollo de su actividad comercializadora en el mercado del gas licuado.

El artículo 11.2 g) del Reglamento de los Impuestos Especiales (RIE), aprobado mediante el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, recoge literalmente:

*“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”.*

El operador (...) manifiesta su interés en desarrollar la actividad logística de recepción y expedición de gas natural licuado (GNL) bajo la figura de depósito fiscal de hidrocarburos desde una instalación ubicada en Sant Sadurní D' Anoià (Barcelona).



Según indica en su escrito de reclamación, pretendía realizar una actividad exclusivamente logística de recepción y expedición de Gas Natural Licuado (GNL). En concreto, la recepción por medio de camiones cisternas y la posterior expedición de dicho producto, en sus distintas modalidades fiscales, también mediante camiones-cisterna a los distintos destinatarios: distribuidores, detallistas y consumidores finales. En el contrato de arrendamiento, que adjunta a su solicitud, se indica que se arrendó parte de una finca para instalar una Planta satélite de gas natural licuado.

Antes de descender más en el análisis del caso en cuestión, conviene poner de relieve que encontramos bastantes similitudes en las definiciones de depósito fiscal y de almacén fiscal contenidas en los artículos 11.2g) y 13.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales. Para facilitar su comparación se reproduce el tenor literal de la segunda disposición mencionada:

*“2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 5 del artículo 15 de la Ley, los almacenes fiscales podrán autorizarse en almacenes, depósitos de recepción e instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos, siempre que se lleve un control contable integrado de las mercancías almacenadas, que permita conocer el estatuto aduanero y fiscal de cada una de ellas.*

*Podrán ser autorizadas como almacén 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 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos. Podrán autorizarse como un único almacén fiscal varias de las referidas instalaciones siempre que su titular sea la misma persona y exista un control centralizado de estas”.*

En el caso que nos ocupa, la autoridad competente, con fecha 5 de septiembre de 2016, emite informe en el que, en síntesis, deniega la autorización del depósito fiscal solicitado en relación al establecimiento propuesto, considerando que la posibilidad de autorizar un depósito fiscal de gas natural licuado queda supeditada, como exige el artículo 11.2g) del RIE a que la correspondiente instalación forme parte del sistema gasista como se describe en el artículo 59 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos y disponiendo de las respectivas autorización administrativa.

Según indica la autoridad tributaria, el establecimiento solicitado no forma parte de dicho sistema gasista, tal y como admite el propio operador.

Considera la administración tributaria que el operador realiza “una interpretación bastante extensiva del proceso de autorización contemplado en el artículo 11 del RIE. Bajo esa interpretación todo lo que no está prohibido podría estar permitido”. Recalca la administración que en la regulación de los Impuestos Especiales “prima el principio de especialidad que se plasma continuamente tanto en su Ley como en su Reglamento”.

En definitiva, concluye, que la autorización de depósito fiscal sólo es admisible respecto a las instalaciones que conforman el sistema gasista y cuenten con la preceptiva autorización, siendo así, la circulación del GNL en cisternas desde otro depósito fiscal hasta el autorizado sería en régimen suspensivo así como su almacenamiento en la misma instalación. En otro caso, si no se tiene la



condición de depósito fiscal, la circulación y almacenamiento del GNL se tendrá que hacer fuera de dicho régimen, esto es, con el impuesto devengado.

Por su parte, el operador sostiene que los términos literales del precepto (concretamente la expresión "podrán ser autorizadas como depósito fiscal") se aplican de forma rigorista e injustificadamente por la autoridad competente y con vulneración de la LGUM en la decisión objeto de debate. Además, manifiesta que existirían precedentes en idénticos casos en que la interpretación se habría hecho acorde con los principio de la unidad de mercado que ahora estarían siendo contradichos.

Sentado lo anterior, conviene señalar que excedería de las facultades de punto de contacto la tarea de interpretar el alcance de la disposición tributaria controvertida<sup>1</sup>, por lo que nos limitaremos a efectuar una mera consideración desde la óptica de la LGUM, considerando que esta norma, tal y como se define en su artículo 2, resulta de aplicación al acceso a actividades económicas en condiciones de mercado y su ejercicio por parte de operadores legalmente establecidos en cualquier lugar del territorio nacional, sin excepciones *ratione materiae*.

Con arreglo a la información analizada en el marco de este expediente, más que cuestionar la compatibilidad o no con la LGUM de la decisión de la autoridad tributaria implicada (de denegación de la adscripción de la instalación del operador reclamante a la categoría de "depósito fiscal", con las consiguientes ventajas económicas descritas), y pese a que cabe entender que en la materia que nos ocupa subyacen importantes razones de interés general (como el orden público, la lucha contra el fraude fiscal o la seguridad pública), a la luz de la problemática planteada, quizás cabría reflexionar sobre la oportunidad de abordar un análisis del marco normativo estatal regulador de las figuras del depósito fiscal y del almacén fiscal, sobre todo, al objeto de examinar la idoneidad de los requisitos exigidos para la autorización de dichos establecimientos para poder disfrutar del régimen suspensivo del impuesto (y en especial de la necesaria inserción en el sistema gasístico de dichas instalaciones) desde la óptica de los principios de necesidad y proporcionalidad y no discriminación (por si *de facto*

---

<sup>1</sup> Máxime si se tiene en cuenta las salvaguardas establecidas en el Derecho Tributario. Recuérdese que la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 12, se ocupa de la interpretación de las normas tributarias en los siguientes términos:

*"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.*

*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.*

*3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.*

*Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.*

*Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.*

*Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.*

*Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública".*



fueran susceptibles de producir discriminación entre los distintos operadores intervinientes en el mercado).

En Sevilla, a 10 de enero de 2017

**Agencia de Defensa de la Competencia de Andalucía**