

IMPUESTOS ESPECIALES AL GASÓLEO BONIFICADO EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN, EXTENSIBLE A OTROS SECTORES

REPASO A LA SIEMPRE PROBLEMÁTICA APLICACIÓN

Ante la falta de novedades específicas sobre dicho impuesto, detallaremos la **diferencia del uso del gasóleo como carburante y como combustible, de las condiciones para la aplicación del tipo reducido del gasóleo bonificado y de las principales sentencias y consultas vinculantes sobre la materia publicadas recientemente.**

A. Concepto de usos como carburante y como combustible

Se considera uso como carburante la utilización de un producto del ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor (artículo 49.2.a Ley Impuestos Especiales). Se considera uso como combustible la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante (artículo 49.2.b Ley de Impuestos Especiales (LIE)).

B. Condiciones exigidas para la aplicación del tipo reducido al gasóleo bonificado (art. 106 y ss. Reglamento Impuestos Especiales)

Las condiciones exigidas en los artículos 106 y 107 RIE (Reglamento de Impuestos Especiales) para aplicar el tipo reducido establecido para el gasóleo bonificado responden a un triple objetivo:

- Permitir la identificación física del gasóleo como gasóleo bonificado, para lo que se dispone la adición de los correspondientes trazadores y marcadores.
- Permitir la identificación del destinatario final del gasóleo para poder comprobar el uso que tal destinatario ha dado al gasóleo bonificado recibido y poder exigir las posibles responsabilidades que podrían derivarse de su uso indebido; esta identificación llega a conocimiento de la Administración Tributaria mediante la información suministrada directamente por el proveedor en el caso de entregas desde fábricas, depósitos fiscales o almacenes fiscales, o bien por la suministrada por las entidades emisoras de las tarjetas o cheques-gasóleo bonificado al deber efectuarse el pago por estos medios.
- Establecer el procedimiento para que los proveedores del gasóleo puedan justificar el destino del mismo.

La aplicación del tipo reducido fijado en el epígrafe 1.4 del apartado 1 del artículo 50 LIE, queda condicionada, por lo que se refiere a la utilización del gasóleo, a las condiciones que marca el artículo 106 RIE y a la adición de marcadores de acuerdo con el artículo 114 RIE (artículo 106.1 RIE).

Si no se acredita adecuadamente el destino del gasóleo bonificado, se comete una infracción tributaria grave por el disfrute indebido de un beneficio fiscal (TEAC 18-10-2000).

Sólo podrá recibir gasóleo, aplicando el tipo reducido, los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados según las normas que figuran en los apartados siguientes del artículo 106 RIE.

Se consideran consumidores finales, las personas y entidades que reciben el gasóleo bonificado para utilizarlo de acuerdo con los fines previstos en el artículo 54.2 LIE o en uso como combustible (artículo 106.2 RIE).

La circulación de gasóleo bonificado requerirá un documento administrativo electrónico, salvo excepciones del artículo 22 RIE (artículo 106.7 RIE), como la relativa a su transporte desde el lugar donde radique la actividad empresarial del consumidor final hasta el lugar donde esté la maquinaria que reposte, previa autorización general de la oficina gestora que permitirá llevar a cabo el traslado del gasóleo, al amparo de los albaranes de circulación (artículo 106.4.c RIE). La expedición de esta autorización es condición necesaria para la aplicación del tipo reducido (DGT 14-03-2022).

C. Condiciones exigidas a los consumidores finales (art. 106 y ss. reglamento Impuestos Especiales)

Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán, en cada suministro, su condición ante el proveedor aportando la correspondiente declaración suscrita al efecto, que se ajustará al modelo aprobado por Hacienda.

No obstante, los consumidores finales podrán acreditar su condición ante el proveedor mediante la correspondiente declaración previa referida a varios suministros, ajustada al modelo de Hacienda. A los efectos de los párrafos anteriores, se considerarán también ajustadas al modelo aprobado por Hacienda las declaraciones de consumidor final que se formalicen en soporte documental o electrónico que contengan, como mínimo, los mismos datos e información que los previstos en el modelo oficial.

Los consumidores finales que se inscriban en el registro de consumidores finales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con los requisitos y el procedimiento que determine Hacienda acreditarán su condición de consumidor final mediante dicha inscripción. En el caso de persona y entidades obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con la Administración de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la inscripción en este registro será la única forma válida de acreditar la condición de consumidor final a los efectos establecidos en este Reglamento.

Podrá hacerse cargo de la recepción del gasóleo bonificado cualquier persona distinta del consumidor final que esté en el lugar señalado por éste y haga constar su identidad y su relación con él.

En el caso de una máquina arrendada, en la que puede utilizarse gasóleo bonificado, la condición de consumidor final no recae en el arrendador, ya que el gasóleo no se va a utilizar bajo su dirección y responsabilidad, lo que le priva a éste de la facultad de recibir gasóleo bonificado (DGT 15-06-2000 y 12-02-2003).

Los consumidores finales deberán justificar la utilización realmente dada al gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la Inspección de Tributos (artículo 106.4.b RIE). De no justificarla, se entenderá que se han usado para fines diferentes, para los que no se establece beneficio alguno (artículo 15.11 LIE), siendo responsable del pago del impuesto (por la diferencia de tipos) y de las sanciones que procedan los consumidores finales (artículo 8.6 LIE).

Cabe la posibilidad de devolución al almacén fiscal del gasóleo bonificado en poder de un consumidor final en el momento del cese de su actividad, siempre que tal devolución sea expresamente autorizada por la oficina gestora correspondiente (DGT 19-02-2002).

D. Resumen de las principales sentencias y Consultas Vinculantes sobre esta materia de reciente publicación

En relación con la materia comentada, podemos mencionar las siguientes Consultas Vinculantes:

1. Consulta número V0897-22 de fecha 27/04/2022

Una empresa dedicada a la construcción y movimiento de tierra dispone de un tractor agrícola matriculado que quiere destinar a este tipo de trabajos sin llegar a circular por la vía pública. Se plantea solicitar la baja temporal del vehículo en el Registro de la Dirección General de Tráfico mientras duren dichos trabajos. Pregunta acerca de la posibilidad de utilizar carburante para el citado vehículo con la aplicación del tipo impositivo reducido.

De acuerdo con el artículo 54.2 LIE, la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante en artefactos terrestres queda delimitada por su configuración objetiva y por la falta de autorización para circular por vías o terrenos públicos, sin que sea relevante, salvo para los tractores y la maquinaria agrícola autorizados para circular por vías públicas, la actividad en que el artefacto se emplee.

Además, en ningún caso los vehículos ordinarios (camiones, autobuses, turismos, etc.) podrán utilizar gasóleo bonificado, ni siquiera en el caso de no estar matriculados.

Por tanto, los vehículos especiales autorizados para circular por vías y terrenos públicos, a excepción de los tractores y maquinaria agrícola empleados en la agricultura, no podrán utilizar gasóleo bonificado.

No obstante, si estos vehículos especiales dejan de estar autorizados para circular por vías y terrenos públicos, como consecuencia de la anulación, revocación o no renovación de la autorización administrativa para la circulación, incluida la baja en el registro de la Dirección General de tráfico solicitada por el propio titular, sí podrá, utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo de establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del impuesto (gasóleo bonificado).

Cabe puntualizar que, en la medida en que la baja en el registro de la Dirección General de tráfico pretende ser temporal, una nueva autorización administrativa para circular debe implicar, en caso de no poder utilizar gasóleo bonificado, una actuación diligente del usuario asegurando la suficiente limpieza de los depósitos tras la utilización del mismo, para que no se produzca una contaminación del gasóleo de uso general con los trazadores y marcadores del gasóleo bonificado, lo que acarrearía importantes problemas al usuario de gasóleo de uso general por la apariencia de un uso incorrecto de gasóleo bonificado.

2. Consulta número V0953-22 de fecha 03/05/2022

La consulta es una empresa que, entre otras actividades, realiza limpieza industrial, incluyendo la recogida, traslado y evacuación de residuos, limpieza de alcantarillados, y gestión del medio ambiente, incluyendo el transporte de lodos, para ello se encuentra en posesión del correspondiente título administrativo como empresa de transporte de mercancías.

Para el desarrollo de su actividad utiliza camiones, con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, clasificados con la clave 2212 (camión porta contenedores) y con la clave 2260 (camión extractor de fangos).

Pregunta acerca de la posibilidad de obtener la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional, por el gasóleo utilizado en el camión de saneamiento.

Siempre y cuando las funciones adicionales que realizan los dispositivos que llevan incorporados los camiones extractores de fango sean necesarios e inherentes al propio transporte de la mercancía, esta Dirección General entiende que la consultante, como titular de camiones con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, concebidos y contruidos para la extracción y transporte de fangos, tendrá derecho a la devolución del gasóleo profesional en la medida en que los vehículos utilizados se destinen exclusivamente al transporte de mercancías por carretera.

3. Consulta número V0953-22 de fecha 03/05/2022

Una empresa utiliza, en el ejercicio de su actividad, una excavadora que no dispone de autorización para circular por vías públicas; dicha excavadora consume gasóleo como carburante. Pregunta acerca de la posibilidad de que la excavadora utilice, como carburante, "gasóleo bonificado".

El caso planteado se refiere a un vehículo excavadora oruga compacta que, según la propia manifestación del consultante, no está provisto de autorización que le permita circular por vías o terrenos públicos y que no es susceptible, por su configuración objetiva, de ser autorizado para tal circulación como vehículo ordinario en estas condiciones.

En consecuencia, a la vista del texto del apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, el motor de dicha excavadora podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto (gasóleo bonificado).

Para finalizar, es importante recordar que la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso constituyen un supuesto específico de infracción tipificada por la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. Constituirá infracción tributaria grave, en lugar de tributaria simple, la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en dicha ley.

En este sentido, a título de ejemplo, podemos mencionar alguna de las últimas sentencias publicadas:

4. Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, Sentencia 109/2000 de 11 Feb. 2000:

La utilización indebida de combustible en un vehículo supone una infracción tributaria simple y, en consecuencia, se incurrirá en tantas infracciones como vehículos contengan indebidamente el combustible, siendo sancionable cada una de ellas. No existe concurrencia de sanciones al tratarse de dos conductas diferentes, la falta de ingreso y la utilización indebida del producto, que originan infracciones distintas, una grave y otra simple.

5. Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 364/2022 de 20 Abr. 2022:

El TSJ Asturias desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto y confirma la sanción impuesta al interesado, por la comisión de una infracción tipificada en la Ley de Impuestos Especiales consistente en la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen legalmente (utilización como carburante del tipo no autorizado).

Por todo ello, a modo de conclusión, insistimos en que la circulación, almacenamiento y uso del gasóleo bonificado debe ser diseñado y controlado adecuadamente para evitar las sanciones administrativas que, en el ámbito de los Impuestos Especiales acostumbran a ser muy elevadas.

7 de diciembre de 2022

