



INTERPRETACIÓN DE LOS TRIBUNALES SOBRE EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL TIPO IMPOSITIVO BONIFICADO EN LOS USOS DEL GASÓLEO.

I.-Introducción

Una de las muchas dudas de interpretación que se plantean las empresas que, por diversas circunstancias, tienen que comercializar el **gasóleo como carburante** es cuando es posible acogerse al tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del **Impuesto sobre Hidrocarburos** y, en definitiva, cuales son los requisitos que se deben de cumplir para recibirlo y utilizarlo como **gasóleo bonificado**.

En el presente trabajo vamos a abordar la cuestión desde el punto de vista de la normativa que lo regula con carácter general y formal; y al final veremos cómo su interpretación por el TEAC y el TS es menos estricta y formal.

II.-Normativa jurídica

En cuanto a la normativa jurídica, indicar que la cuestión que nos ocupa queda regulada en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIE) y en el Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995 (en adelante RIE).

Así el apartado 2 del artículo 54 de la LIE establece:

“2. La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

a) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, podrá utilizarse gasóleo con aplicación del tipo establecido en el citado epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

b) Motores utilizados en el propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización.

c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.



A los efectos de la aplicación de los casos a) y b) anteriores, se considerarán “vehículos” y “vehículos especiales” los definidos como tales en el Anexo II del Reglamento General de Vehículos aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. A los mismos efectos, se considerarán “vías y terrenos públicos” las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2 del Texto Articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, aprobado por el Real decreto Legislativos 339/1990, de 2 de marzo.

Fuera de los casos previstos en el artículo 51.2 y en el artículo 52.b) y de los autorizados conforme a este apartado, estará prohibida la utilización como carburante de gasóleo al que, conforme a lo que reglamentariamente se establezca, le hubieran sido incorporados los correspondientes trazadores y marcadores”.

Del citado artículo, lo que podemos colegir es que la **utilización de gasóleo bonificado como carburante está autorizada en todos los motores salvo en los motores utilizados en la propulsión de otros artefactos, aparatos o embarcaciones señalados en el propio apartado.**

III.-Requisitos que debe cumplir el consumidor final para recibir y consumir el gasóleo bonificado

Según la Secretaría General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior (en respuesta a una consulta emitida el día 12 de marzo de 2018), la certeza de que el beneficio fiscal de que disfruta el gasóleo bonificado ha sido correctamente aplicado solo existe cuando **se verifica su consumo en un uso autorizado.**

Por ello, el **control del gasóleo bonificado desde el momento en que se ha devengado el Impuesto sobre Hidrocarburos** al tipo impositivo bonificado hasta aquel en que se consume, **exige el control del gasóleo (un seguimiento de su tenencia y circulación).**

IV.-Formas generales de comercialización del gasóleo bonificado

Según el RIE, existen dos formas generales de comercialización:

a) El suministrador efectúa suministros de gasóleo bonificado trasladándolo **con medios autorizados** hasta los locales o domicilios de consumidores finales que **dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlo y consumirlo.**

b) El suministrador suministra el gasóleo bonificado en un **establecimiento que cuenta con instalaciones fijas para la venta al público para consumo directo,** al que acude el consumidor final a suministrarse.

El llamado **documento administrativo electrónico** es el que ha de utilizarse en determinados supuestos de circulación de productos objeto de impuestos especiales (circulación de régimen suspensivo, interna o intracomunitaria, circulación interna con aplicación de un supuesto de exención, etc.). En cambio este documento administrativo electrónico no se empleará cuando se trate de **hidrocarburos por los que se ha devengado el impuesto a un tipo impositivo reducido y que sean vendidos por un detallista a un consumidor final** y cuando resulte aplicable el procedimiento de ventas en ruta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 del RIE.

V.-Obligaciones formales de los consumidores finales

El apartado 4 del artículo 106 del RIE, establece:

a) Los consumidores finales del gasóleo bonificado acreditarán, en cada suministro, su condición ante el proveedor mediante la **aportación de la correspondiente declaración suscrita al efecto** con arreglo al modelo que se apruebe por el Ministerio de Hacienda y Función Pública. Y si se trata de **varios suministros**, los consumidores finales podrán acreditar su condición ante el proveedor mediante la **aportación de la correspondiente declaración previa** a través de un modelo aprobado también por el citado Ministerio de Hacienda y Función Pública. Hasta el momento el modo ordinario de acreditar ser consumidor final será a través de una declaración por escrito ser tal e identificándose con su NIF.

Por su parte el **proveedor** deberá de comprobar que los datos que constan en la declaración y los datos del receptor se corresponden con la realidad, exigiendo en su caso la acreditación de la identidad de este último. El incumplimiento de esta obligación determinará que se incurra en la obligación de pago prevista en el apartado 7 del artículo 8 de la LIE.

b) 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.

Los requisitos establecidos para la realización de los suministros de gasóleo bonificado tienen **carácter sustantivo** y su incumplimiento debe dar lugar, automáticamente, a la **exigencia del impuesto a tipo pleno**.

VI.-La interpretación de la norma por el TEAC y los Tribunales de Justicia

Una vez hemos analizado la normativa que establece el régimen general del tratamiento fiscal del gasóleo bonificado, ahora vamos a analizar la interpretación que de dicha normativa han hecho, de un tiempo a esta parte, tanto los órganos administrativos (por ejemplo el TEAC) como la doctrina del TS:

Tanto para el TEAC como para el TS se señala lo siguiente:



a) El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la Ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos **no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal** cuando, no obstante tal incumplimiento, se **acredita suficientemente** que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que los justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales.

b) El modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido (o, en su caso la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. **No obstante, nada impide que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho, correspondiendo la carga de la prueba al suministrador**

c) El Tribunal Supremo ha dejado claro que el incumplimiento de los requisitos formales contemplados en los citados apartados 2 y 4 del artículo 106 del Reglamento de Impuestos Especiales **no puede dar lugar por si solo, a la exigencia del impuesto a tipo pleno si resulta acreditado que el gasóleo fue utilizado en fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal.**

En este sentido, solamente será posible la exigencia del Impuesto Especial a tipo pleno cuando no resulte probado que el gasóleo ha sido utilizado en fines que no justifican la aplicación del tipo reducido.

José Antonio Eyre Lorenzo

Abogado

Departamento Jurídico – JUBEN Asesores Sector Energético.

www.juben.es

@JubenAsesores