

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0952-20
ORGANO	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior
FECHA-SALIDA	20/04/2020
NORMATIVA	Ley 38/1992: art. 52 bis. Orden HAP/290/2013
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es titular de una estación de servicio que se dedica principalmente a la actividad de comercio al por menor de carburantes. Desde hace varios años viene suministrando gasóleo a diversos vehículos cuya titularidad corresponde a una cooperativa, que constan de alta en el censo de beneficiarios de devolución de gasóleo profesional. El contrato de suministro y la correspondiente tarjeta- gasóleo profesional para el pago de dicho gasóleo está a nombre de la cooperativa.
CUESTION-PLANTEADA	Posibilidad de firmar un nuevo contrato de suministro de gasóleo con un cooperativista dado de alta en el censo como transportista de mercancías por carretera, expedir las facturas a su nombre, pero que el pago se realice con la tarjeta-gasóleo profesional titularidad de la cooperativa, siendo esta también la titular del vehículo en que se realizaría el suministro.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>De acuerdo con la letra a) del apartado 2 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, (BOE de 1 de diciembre), deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:</p> <p>“a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”.</p> <p>Por su parte, el artículo 6 del aludido Reglamento establece que toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se recogen en dicho precepto, entre otros, el nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.</p> <p>Es decir, conforme a lo anterior, la factura se debe emitir al destinatario de la operación de suministro.</p> <p>Por otra parte, respecto del Impuesto sobre Hidrocarburos, el artículo 14 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece:</p> <p>“1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.</p> <p>(...).”.</p> <p>En este mismo sentido el artículo 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) establece:</p> <p>“1. La repercusión deberá efectuarse mediante factura o documento análogo en la que los sujetos pasivos harán constar, separadamente del importe del producto o del servicio prestado, la cuantía de las cuotas repercutidas por impuestos especiales de fabricación, consignando el tipo impositivo aplicado. Esta obligación de consignación separada de la repercusión sólo será exigible cuando el devengo del impuesto se produzca con ocasión de la salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados. En los demás casos la obligación de repercutir se cumplimentará mediante la inclusión en el documento de la expresión “Impuesto Especial incluido en el precio al tipo de...”.</p> <p>Es decir, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Hidrocarburos deberán repercutir en la correspondiente factura o documento análogo las cuotas devengadas por dicho Impuesto sobre</p>

los adquirentes de los productos. En el supuesto objeto de consulta parece deducirse que la consultante no tiene la consideración de sujeto pasivo y, por tanto, recibirá el gasóleo con el impuesto devengado con aplicación del tipo pleno del epígrafe 1.3 de la tarifa 1ª del artículo 50 de la LIE y no estará obligada a efectuar una repercusión jurídica del importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, pero habrá una traslación económica de dichas cuotas.

Sentado lo anterior, cabe destacar que el artículo 52 bis de la LIE recoge un beneficio fiscal consistente en la devolución parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por aquellos adquirentes de gasóleo y que sean titulares de determinados vehículos:

“1. Los titulares de los vehículos citados en el apartado 2 que cumplan los requisitos establecidos en el mismo tendrán derecho a una devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos satisfecho o soportado respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquéllos.

2. Los vehículos a que se refiere el apartado 1 son los siguientes:

a) Los vehículos de motor o conjuntos de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, por cuenta ajena o por cuenta propia, y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas.

b) Los vehículos de motor destinados al transporte de pasajeros, regular u ocasional, incluidos en las categorías M2 o M3 de las establecidas en la Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de los vehículos a motor y de sus remolques.

c) Los taxis. A estos efectos se entiende por taxi el turismo destinado al servicio público de viajeros bajo licencia municipal y provisto de aparato taxímetro.

3. Los titulares de los vehículos mencionados en el apartado anterior deberán hallarse en posesión del correspondiente título administrativo que, en su caso, habilite para el ejercicio de la actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, y en su normativa de desarrollo. Igualmente, los indicados titulares deberán hallarse en posesión de los permisos y autorizaciones precisos para el ejercicio de su actividad que deban expedir las autoridades autonómicas o locales.

(...)”.

7. El procedimiento para la práctica de la devolución se establecerá por el Ministro de Economía y Hacienda y podrá comprender, entre otros, los siguientes aspectos:

a) La obligación de que los interesados se inscriban en un registro específico y de que presenten declaraciones tributarias comprensivas de los datos de su actividad que sean relevantes para la gestión y comprobación de la devolución.

b) La obligación de que los interesados utilicen medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual soliciten la devolución. En los casos en que se establezca, la utilización obligatoria de medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo respecto del cual se solicite la devolución tendrá la consideración de declaración tributaria por medio de la cual se solicita la devolución.

c) La obligación, para las entidades emisoras de los referidos medios de pago específicos y para los vendedores de gasóleo que los acepten, de proporcionar a la Administración Tributaria la información derivada de la utilización de éstos por los solicitantes de la devolución.

8. La utilización de los medios de pago específicos a que se refiere el apartado 7 anterior con objeto de simular una adquisición de gasóleo que indebidamente generase el derecho a la devolución regulada en este artículo constituirá infracción tributaria grave y será sancionada con multa pecuniaria proporcional del triple del importe de la adquisición simulada, con un importe mínimo de 3.000 euros. A los efectos de la imputación de la responsabilidad por la comisión de estas infracciones, tendrán la consideración de autores los titulares de los referidos medios de pago, salvo en el caso de sustracción de los mismos debidamente denunciada.

9. La utilización de gasóleo por el que se solicite la devolución regulada en este artículo en motores distintos de los de los vehículos mencionados en el apartado 2 está prohibida. La inobservancia de esta prohibición constituirá una infracción tributaria grave que será sancionada de acuerdo con lo previsto en el artículo 55.

10. Lo establecido en el apartado anterior se entiende sin perjuicio de las responsabilidades en que incurran quienes suministren gasóleo por el que se solicite la devolución a personas no autorizadas para recibirlo. A efectos de la aplicación de lo previsto en los artículos 8.6 y 15.11, el gasóleo por el que se solicite la devolución tendrá la consideración de gasóleo al que se ha aplicado un tipo reducido en razón de su destino”.

El procedimiento para ejercitar el derecho a la devolución se desarrolla en la Orden HAP/290/2013, de 19 de febrero, por la que se establece el procedimiento para la devolución

parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional (BOE de 25 de febrero). El derecho se reconoce a los titulares de los vehículos autorizados que, con carácter previo a los consumos de gasóleo profesional en los motores de los mismos, se encuentren inscritos en el Censo de beneficiarios de la devolución, con arreglo al procedimiento establecido en dicha orden.

La letra a) del apartado 1 del artículo 1 de la aludida Orden establece que la base de la devolución sobre la que se aplicará el tipo estatal de la devolución estará constituida por el volumen de gasóleo adquirido por el interesado y destinado a su utilización como carburante en los vehículos autorizados, expresada en miles de litros.

Por otra parte, el artículo 4 de dicha Orden dispone lo siguiente:

“Cuando el gasóleo se suministre a los vehículos autorizados en instalaciones de venta al por menor, el reconocimiento y efectividad de la devolución estará condicionado a que el pago del gasóleo suministrado en estas instalaciones se efectúe por medio de la tarjeta -gasóleo profesional, salvo que el solicitante hubiera solicitado su inscripción en el Censo de beneficiarios a través de la opción prevista en el artículo 2.3.b).

A estos efectos, la utilización para el pago por los beneficiarios de dicha tarjeta tiene la consideración de declaración tributaria por la que se solicita la devolución.

Los titulares de las instalaciones en las que se acepte la tarjeta-gasóleo profesional como medio de pago, quedarán obligados a suministrar a las entidades emisoras de las mismas la información por cada suministro efectuado en cada período de referencia, a que se refieren los incisos b), c), d), e), f) y g) del artículo 5.1. de esta Orden.”.

En conclusión, a la vista de lo anteriormente expuesto, si la consultante firma un nuevo contrato de suministro con un cooperativista, deberá expedir la factura a nombre de dicho cooperativista por cada uno de los suministros que le realice. Este cooperativista tendrá derecho a la devolución parcial de parte del Impuesto sobre Hidrocarburos satisfecho o soportado respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquéllos vehículos de los sea titular y a los que se refiere el apartado 2 del artículo 52 bis de la LIE anteriormente transcrito, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos a los que se ha hecho referencia anteriormente.

En este mismo sentido es oportuno traer a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de febrero de 2003, Asunto C-185-01, Auto Lease Holland BV, en virtud de la cual, quienes realmente adquieren los suministros de carburantes son aquellos que disponen plenamente del poder de disposición de los bienes adquiridos en todo momento. Y son dichos destinatarios de los suministros de gasóleo quienes quedan obligados a soportar la repercusión de los correspondientes impuestos que efectúen las empresas de gasóleo mediante factura.

Si bien del escrito de la consulta parece deducirse que la consultante no tiene la consideración de sujeto pasivo y, por tanto, recibirá el gasóleo con el impuesto devengado con aplicación del tipo pleno del epígrafe 1.3 de la tarifa 1ª del artículo 50 de la LIE y no estará obligada a repercutir jurídicamente el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, sin embargo, habrá una traslación económica de dicho Impuesto.

Por consiguiente, quien realmente adquiera el gasóleo tendrá derecho a la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas o satisfechas cuando se cumplan los requisitos recogidos en el artículo 52 bis de la LIE.

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.