

IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

Suministro de gasóleo bonificado a empresarios no residentes en territorio español

NUM-CONSULTA V2475-14

ORGANO SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR

FECHA-SALIDA 23/09/2014

NORMATIVA Ley 38/1992, 28 diciembre; RD 1165/1995 art. 106

DESCRIPCION-HECHOS El consultante tiene como objeto social principal la compra y distribución al menor de carburantes y combustibles petrolíferos, en instalaciones abiertas al público. Entre los productos que suministra se encuentra el "gasóleo bonificado" que tributa por el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos. Este gasóleo es utilizado por las empresas de transporte en los motores frigoríficos fijos de los remolques especialmente habilitados para el transporte de productos perecederos y que necesitan mantener el habitáculo con una determinada temperatura.

CUESTION-PLANTEADA Si es posible suministrar gasóleo bonificado a empresarios no residentes en territorio español identificados a efectos de IVA en otros territorios de aplicación del impuesto.

Si es posible suministrar gasóleo bonificado a empresarios no residentes en territorio español no identificados en otros territorios a efectos de IVA. En caso de que sea posible, requisitos formales que se han de cumplir.

CONTESTACION-COMPLETA Se entiende por "gasóleo bonificado" el gasóleo utilizable como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 28 de diciembre).

Este producto es un gasóleo fiscalmente bonificado ya que se beneficia de la aplicación de un tipo impositivo bonificado frente al gasóleo al que resulta

aplicable el tipo impositivo general, por destinarse a un uso para el que la ley ha previsto ese beneficio fiscal. En concreto, el gasóleo bonificado tributa al tipo impositivo fijado en el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, de los establecidos en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales.

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) hasta la recepción por el consumidor final. Este control se realiza, en vía de gestión, mediante la adición de trazadores al gasóleo bonificado y mediante la exigencia de que su circulación, en general, se ampare con un documento de circulación, bien el documento administrativo electrónico, bien un documento de acompañamiento.

También hay que recordar al consultante el resto de obligaciones que implica distribuir gasóleo bonificado y que se recogen en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio).

Con el gasóleo bonificado en poder de un detallista autorizado para comercializarlo, existen dos formas generales de comercialización, cada una de ellas comportando obligaciones diferentes en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos:

- a) El detallista 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 detallista suministra el gasóleo bonificado en un establecimiento que cuenta con instalaciones fijas para la venta al público para consumo directo.

Cada una de estas opciones de comercialización exige una inscripción diferente en el registro territorial de la oficina gestora del impuesto en cuya demarcación se encuentre el establecimiento minorista; en efecto, el anexo XLII de la Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos (BOE de 1 de diciembre), establece claves de actividad diferentes si se pretende suministrar directamente a instalaciones

fijas (clave HF) o se pretende suministrar en el propio establecimiento minorista (clave HZ).

Además, el artículo 22 del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece:

“1. El documento de acompañamiento amparará la circulación de los productos objeto de impuestos especiales de fabricación en los siguientes casos:

a) Circulación en régimen suspensivo, tanto intracomunitaria como interna, incluida la circulación directa, por vía marítima o aérea, entre un puerto o aeropuerto del ámbito territorial interno y otro puerto o aeropuerto situado en el ámbito territorial comunitario no interno.

b) Circulación de productos por los que el devengo del impuesto se haya producido a un tipo reducido o por los que resulte aplicable una exención en razón de su destino, con las siguientes excepciones:
(...)

2ª 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 no procederá la expedición de documento de acompañamiento. Lo dispuesto en este guión se entiende sin perjuicio del cumplimiento de lo establecido en los artículos 19, 106, 107 y 108 de este reglamento.
(...)”

Pues bien, si el detallista pretende suministrar el gasóleo bonificado a domicilio, transportándolo él con los medios autorizados de que disponga, habrá de inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora del Impuesto en cuya demarcación se encuentre su establecimiento, con la clave HF correspondiente a “almacén fiscal para el suministro directo a instalaciones fijas” y, además, amparar la circulación del gasóleo bonificado con un documento de acompañamiento, o con un albarán para el supuesto de ventas en ruta.

Si el suministro se hiciera en el punto de venta, se suprime la obligación de que el gasóleo bonificado circule posteriormente al amparo de un documento de acompañamiento, pero se condiciona el suministro al consumidor final al cumplimiento de lo establecido, en particular, en los artículos 106 (Aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4) y 107 (Medios de pago específicos) del Reglamento de los Impuestos Especiales. Con ello, como se dirá, el control que representa la expedición de un documento de acompañamiento se reemplaza por el control derivado de la utilización obligatoria de un medio de pago específico: tarjeta-gasóleo bonificado o cheque-gasóleo bonificado.

Esta última es la situación en la que se encuentra la consultante, dadas las características de su establecimiento y clave de inscripción en el registro territorial. Por lo tanto, sus obligaciones para suministrar gasóleo bonificado pasan por el cumplimiento de lo regulado en los artículos 106 y 107 del

Reglamento de los Impuestos Especiales, que establecen las condiciones reglamentarias para la aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos y regulan los medios de pago específicos en los suministros por detallistas.

En particular, el artículo 106.3 establece:

3. Detallistas.

a) Los detallistas que deseen comercializar gasóleo bonificado deberán inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a la instalación de venta al por menor desde la que pretenden efectuar tal comercialización.

b) La condición de detallista autorizado para la recepción de gasóleo bonificado se acreditará mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial.

c) El suministro de gasóleo bonificado efectuado por un detallista a un consumidor final autorizado estará condicionado a que el pago se efectúe mediante la utilización de las tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado a que se refiere el artículo siguiente.

Sin perjuicio de lo anterior y de lo establecido en el artículo 107 de este Reglamento, cuando el detallista sea una cooperativa agroalimentaria y el consumidor final sea socio de la misma, la oficina gestora podrá autorizar que el suministro del gasóleo bonificado pueda realizarse con condiciones particulares de utilización de la tarjeta-gasóleo bonificado o del cheque-gasóleo bonificado.

d) Los detallistas deberán llevar un registro del gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido y de los abonos efectuados en sus cuentas bancarias por las ventas efectuadas mediante tarjetas-gasóleo bonificado o por el ingreso de cheques-gasóleo bonificado, como medio para justificar el destino dado a dicho producto. Este registro deberá ser habilitado por la oficina gestora de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de este reglamento. Los asientos de cargo se justificarán con los ARC de los correspondientes documentos administrativos electrónicos y deberán efectuarse dentro de las veinticuatro horas siguientes a la recepción del gasóleo. Los asientos de data, que deberán efectuarse diariamente con indicación de la lectura que arroje el contador del surtidor de gasóleo, se justificarán con los extractos periódicos de abono remitidos por las entidades emisoras de las tarjetas-gasóleo bonificado y con los extractos periódicos de las cuentas de abono recibidos de las entidades de crédito. Tanto los registros como la documentación justificativa de los asientos efectuados estarán a disposición de la inspección de los tributos durante un período de cuatro años. Por su parte, el artículo 107.1 establece:

“1. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 c) del artículo 106 anterior se entenderá por:

a) "Tarjetas-gasóleo bonificado". Las tarjetas de crédito, de débito o de compras, cuya emisión haya sido previamente aprobada por el centro gestor para ser utilizadas como medio de pago para la adquisición de gasóleo bonificado a detallistas en instalaciones de venta al por menor inscritas en el registro territorial. Será condición necesaria para su aprobación el cumplimiento de las siguientes condiciones:

1º) Solo serán susceptibles de utilización para la adquisición de gasóleo bonificado a detallistas en instalaciones de venta al por menor inscritas en el registro territorial.

2º) Deben quedar identificados tanto el vendedor como el comprador del gasóleo.

3º) Debe quedar constancia del importe de la adquisición.

4º) Deben quedar identificadas las cuentas de abono y de adeudo de los pagos efectuados mediante su utilización.

5º) Los abonos solamente podrán efectuarse en las cuentas abiertas a nombre de aquellos detallistas que acrediten su inscripción en el registro territorial como titulares de la instalación de venta al por menor. En las notificaciones de abono deberá figurar claramente que corresponden a operaciones pagadas mediante la tarjeta-gasóleo bonificado.

6º) La entidad emisora de la tarjeta debe estar capacitada para dar cumplimiento a lo que se establece en el apartado 2 de este artículo.

El solicitante deberá adherir su etiqueta identificativa del número de identificación fiscal, en el modelo de solicitud de emisión que la entidad tenga establecido.

b) "Cheques-gasóleo bonificado". Los cheques carburante en los que figura, con caracteres destacados, la expresión "gasóleo bonificado". Este cheque sólo podrá utilizarse como medio de pago para la adquisición de gasóleo bonificado a detallistas en instalaciones de venta al por menor inscritas en el registro territorial. La primera vez que se solicite a una entidad de crédito la expedición de estos cheques, el solicitante deberá adherir al documento de solicitud que aquélla tenga establecido, una etiqueta identificativa de su número de identificación fiscal. Los cheques-gasóleo bonificado se presentarán a las entidades de crédito, de forma separada del resto de los cheques, para su abono en cuenta. Las entidades de crédito únicamente podrán abonar el importe de estos cheques en las cuentas abiertas a nombre de aquellos detallistas que les acrediten su inscripción en el registro territorial, conforme se establece en el apartado siguiente.”

El control del suministro queda garantizado puesto que el pago con tarjeta implica la identificación del vendedor y del comprador, el importe de la adquisición y las cuentas de abono y de adeudo de los pagos efectuados mediante su utilización. Por lo tanto, el detallista podrá suministrar gasóleo bonificado para uso en los motores fijos de remolques frigoríficos (pero únicamente en tanto que el depósito de carburante sea independiente del depósito de carburante del motor que impulsa el vehículo) aunque el adquirente sea una persona no residente en territorio español y siempre que el pago se efectúe por los medios y mecanismos establecidos en los artículos 106 y 107 del Reglamento de los Impuestos

Especiales.

La presente contestación sustituye otra anterior de fecha 25/07/2014 y con número de consulta vinculante V2013-14 que, en consecuencia, queda anulada.

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.

FIDE Asesores Legales y Tributarios

FIDE