

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Aclaración sobre la posibilidad de que una embarcación matriculada en la lista 6ª utilice gasóleo como carburante.

NUM-CONSULTA	V1865-17
ORGANO	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
FECHA-SALIDA	14/07/2017
NORMATIVA	Ley 38/1992 art. 51 y 52; RD 1165/1995 RIE arts. 102 y 110.
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante es propietaria de una embarcación Quer Pro 7,5 modelo parasailing, matriculada en la lista 6ª del Registro de matrícula de Buques. Esta embarcación se utiliza para prestar servicios a título oneroso, en los que una persona es remolcada por la embarcación mientras está conectada a un paracaídas que la mantiene en el aire por efecto de la fuerza del viento contra el paracaídas, en función de la velocidad de navegación. La consultante solicita aclaración de la contestación dada en consulta V0360-17 y presenta nueva documentación sobre los servicios prestados.
CUESTION-PLANTEADA	Aclaración sobre la posibilidad de que una embarcación matriculada en la lista 6ª utilice gasóleo como carburante, con aplicación de algún tipo de beneficio fiscal en el Impuesto sobre Hidrocarburos, cuando realiza la referida actividad.
CONTESTACION-COMPLETA	La consultante solicita aclaración de la contestación dada en la consulta V0360-17, de 13 de febrero de 2017, sobre el concepto de embarcación privada de recreo y la utilización de gasóleo bonificado. Además, aporta nueva documentación sobre las cuestiones que planteó anteriormente, en la que hace constar que utiliza una embarcación matriculada en la lista 6ª del Registro de matrícula de Buques para, al amparo de una autorización de explotación de servicios en la playa de Calella desde el 8 de abril hasta el 31 de octubre de 2017, prestar un servicio a título oneroso por una ruta prefijada por la empresa titular de la embarcación y que consiste en remolcar a una persona conectada a un paracaídas que la mantiene en el aire y que abona una contraprestación dineraria por el servicio prestado.

La consultante planteaba si podía utilizar “gasóleo tipo B” como carburante de la embarcación citada, dada la utilización de la misma. Debe aclararse que el concepto “gasóleo B” pertenece a una especificación técnica del gasóleo para uso agrícola y marítimo que, en el ámbito tributario, se corresponde con el gasóleo que incorpora un marcador fiscal con un colorante rojo (véase la Orden PRE/1724/2002, de 5 de julio, por la que se aprueban los trazadores y marcadores que deben incorporarse a determinados hidrocarburos para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; BOE de 17 de julio de 2002). Ahora bien, este gasóleo así marcado, se identifica fiscalmente tanto con un gasóleo que se beneficia de ciertas exenciones como con el “gasóleo bonificado” utilizado como carburante, términos que se emplean para referirse al gasóleo que se beneficia de la aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por lo tanto, de los términos en que se solicita aclaración de la consulta se desprende que por “gasóleo tipo B” se pretendía aludir a la posibilidad de disfrutar de beneficios fiscales en la utilización del gasóleo, sin referirse necesariamente al “gasóleo bonificado”. Por ello, se analizan a continuación los posibles beneficios fiscales para la utilización del gasóleo como carburante de una embarcación.

El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, en adelante LIE, establece:

“La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a 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 epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a 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 la 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 previstos en las letras a) y b), 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 Legislativo 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.”.

Respecto al gasóleo utilizado como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo, el apartado 2 del artículo 51 de la LIE establece:

“La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

(...)

b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

(...)

La aplicación de la exención con respecto a la utilización de gasóleo en los supuestos a que se refiere el presente apartado 2 quedará condicionada, salvo en el supuesto de operaciones de autoconsumo sujetas, a que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido.”.

Por su parte, el artículo 52 de la LIE dispone que se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, en el siguiente supuesto:

“(...)

b) El avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo. La devolución queda condicionada a que el gasóleo suministrado lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido.”

A estos efectos, el apartado 21 del artículo 4 de la LIE establece que “navegación privada de recreo” es “la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.”.

Por consiguiente, si una embarcación realiza “navegación distinta de la privada de recreo”, la utilización de gasóleo como carburante en dicha navegación tendrá derecho al beneficio de la exención del impuesto establecida en el artículo 51 de la LIE o a la devolución de las cuotas soportadas, como establece el artículo 52 de la LIE.

Los artículos 51.2 y 52 también establecen que tanto la exención como la devolución están condicionadas a que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del beneficio fiscal, es decir, a que se utilice un gasóleo que incorpora un marcador fiscal. Este gasóleo, marcado exactamente igual que el “gasóleo bonificado” utilizado como carburante, no es en términos tributarios el gasóleo bonificado a que se refiere el artículo 54.2 de la LIE.

En los supuestos de exención y devolución, los términos “buques y embarcaciones de recreo” deben entenderse en el sentido dado por la Directiva 2003/96/CE al concepto “embarcación privada de recreo”, que alude a los fines en que se utiliza la embarcación y no a las características de la misma; así, en la medida en que una embarcación se utilice para el transporte de mercancías o pasajeros o para la prestación de servicios a título oneroso, dicha embarcación no realiza navegación privada de recreo, independientemente de que figure inscrita en la lista sexta o séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial, o de que no figure inscrita en uno de estos registros, por no tener obligación de inscribirse.

En efecto, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, armonizado bajo las normas de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE de 31 de octubre), los términos “buques y embarcaciones de recreo” han de entenderse a la luz de lo dispuesto en el artículo 14.1 de dicha Directiva, que establece:

“(…)

A efectos de la presente Directiva se entenderá por «embarcaciones privadas de recreo», las embarcaciones utilizadas por su propietario o por la persona física o jurídica que las pueda utilizar en virtud de arrendamiento o por cualquier otro medio, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del

transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas.”.

Por ello, esta Dirección General entiende que la embarcación objeto de consulta, cuando se utiliza por la empresa consultante para prestar el servicio descrito en el párrafo primero de esta contestación, se está utilizando para fines comerciales, por lo que - en esta tesitura - la embarcación no realiza navegación privada de recreo.

En conclusión, en la medida en que la actividad referida se considera prestación de un servicio a título oneroso y la embarcación en cuestión realice esta actividad, el empresario titular tendrá derecho, siempre que se cumplan el resto de condiciones establecidas reglamentariamente, bien a recibir gasóleo con exención del Impuesto sobre Hidrocarburos o bien a la devolución de las cuotas soportadas en el avituallamiento de gasóleo a la embarcación.

Los procedimientos reglamentariamente establecidos para disfrutar de estos beneficios fiscales se contemplan en los artículos 102 y 110 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), en adelante RIE. Se transcriben a continuación estos artículos, a título de información para la consultante.

En relación con la exención del impuesto, el artículo 102 del RIE establece:

“Artículo 102. Avituallamiento a embarcaciones.

1. El avituallamiento de carburante a embarcaciones, para beneficiarse de la exención establecida en el párrafo b) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley, deberá ajustarse al procedimiento que se establece en los apartados siguientes. Cuando se trate de buques de las Fuerzas Armadas no será precisa la incorporación al gasóleo de trazadores y marcadores.

2. El suministrador documentará la operación de avituallamiento con un recibo de entrega, en papel o en soporte informático, que deberá contener, al menos, los siguientes datos:

a) Suministrador:

1.º Nombre o razón social.

2.º NIF y CAE.

3.º Razón social y NIF del propietario del carburante.

b) Destinatario:

- 1.º Nombre o razón social.
- 2.º NIF nacional o comunitario o, en caso de no disponerse de este dato, cualquier otro que permita la identificación.
- 3.º Nombre o razón social y NIF del propietario o del consignatario.
- 4.º Bandera, matrícula y nombre de la embarcación.
- 5.º Puerto.

c) Avituallamiento:

- 1.º Clase, epígrafe y cantidad del carburante.
- 2.º Fecha y firma con el recibí del titular de la embarcación o de su representante o del capitán u oficial responsable, así como declaración de la misma persona de que la embarcación suministrada no realiza navegación privada de recreo.
3. Si el buque tuviera bandera no comunitaria, el suministro se documentará como exportación; a este efecto, el recibo de entrega tendrá la consideración de declaración simplificada de exportación, siempre que reúna las condiciones exigidas por la normativa aduanera.
4. Una vez efectuados los suministros, el suministrador numerará correlativamente los recibos de entrega expedidos. La numeración será única, cualquiera que sea el régimen fiscal o aduanero de las operaciones efectuadas. Dichas operaciones se registrarán en la contabilidad de existencias del establecimiento, con referencia a los números de los recibos y declaraciones que servirán de justificante.
5. El suministrador conservará, en papel o mediante soporte informático, durante el período de prescripción del impuesto los recibos de entrega y el resto de la documentación que acredite la realización de las operaciones.
6. Los suministradores de los hidrocarburos deberán presentar por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en un plazo que finaliza el día 20 del mes siguiente a la terminación de cada trimestre, la información relativa a cada uno de los suministros efectuados durante el trimestre con exención del Impuesto sobre Hidrocarburos.”.

Y el procedimiento para obtener, en su caso, la devolución de las cuotas soportadas en la adquisición del gasóleo se contempla en el artículo 110 del RIE que establece:

“Artículo 110. Avituallamiento de gasóleo a embarcaciones.

1. La devolución del impuesto establecida en el párrafo b) del artículo 52 de la Ley está limitada al avituallamiento de gasóleo que lleve incorporados, de acuerdo con lo expuesto en el artículo 114, los marcadores exigibles para la aplicación del tipo reducido establecido en el epígrafe 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley y haya sido recibido por el suministrador con repercusión del impuesto de acuerdo con el tipo establecido para dicho epígrafe. El punto de suministro deberá estar inscrito en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a su emplazamiento.
2. Se considerará cumplida la condición necesaria para la aplicación del tipo reducido, por lo que respecta al suministrador del gasóleo, mediante los recibos de entrega a que se refiere el apartado 3 de este artículo.
3. El suministrador documentará la operación de avituallamiento con un recibo de entrega formalizado con cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 102 de este Reglamento. En los recibos deberá constar, además, el nombre o razón social y NIF del sujeto pasivo proveedor del gasóleo, así como el CAE del establecimiento desde el que se ha efectuado el suministro.
4. Si el buque tuviera bandera no comunitaria, el suministro se documentará como exportación; a este efecto, el recibo de entrega tendrá la consideración de declaración simplificada de exportación, siempre que reúna las condiciones exigidas por la normativa aduanera. No obstante, la devolución del impuesto se realizará de acuerdo con el procedimiento establecido en este artículo.
5. Una vez efectuados los suministros, el suministrador numerará correlativamente los recibos de entrega y declaraciones de suministro expedidos. La numeración será única, cualquiera que sea el régimen fiscal o aduanero de las operaciones efectuadas.
6. El suministrador deberá llevar una cuenta en la que se haga constar: en el cargo, el gasóleo recibido, con referencia al ARC del documento administrativo electrónico que amparó su circulación; en la data los suministros efectuados, con referencia a las declaraciones de suministro y los recibos de entrega expedidos. Un ejemplar de estos documentos deberá conservarse por el suministrador a disposición de los servicios de inspección.
7. La solicitud de devolución se efectuará por mediación de los sujetos pasivos proveedores del gasóleo, aunque éstos no sean los propietarios del gasóleo

suministrado. Con este fin, los suministradores facilitarán a los proveedores del gasóleo, la información necesaria para que éstos puedan formalizar la solicitud de devolución a que se refiere el apartado siguiente.

8. Los sujetos pasivos proveedores solicitarán del centro gestor, por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministro de Hacienda, la devolución del impuesto, en un plazo que finalizará el día 20 del mes siguiente a la terminación de cada trimestre. La solicitud contendrá los datos correspondientes a los suministros efectuados durante el trimestre, al amparo del procedimiento establecido en los apartados 3 y siguientes de este artículo, con derecho a la devolución del impuesto. En la citada solicitud se registrarán separadamente las operaciones que tengan la consideración de exportación, conforme lo establecido en el apartado 4 anterior.”.

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