

## IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

### Gasóleo bonificado.

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2661-15
<b>ORGANO</b>	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
<b>FECHA-SALIDA</b>	14/09/2015
<b>NORMATIVA</b>	Ley 38/1002 arts. 7-13, 14-1 y 54-2 RIIEE RD 1165/1995 art. 106
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	La empresa consultante tiene como objeto social el alquiler de grupos electrógenos de su propiedad. Los suministros de carburante se efectúan siempre por el titular de un establecimiento minorista, directamente desde el establecimiento a la empresa arrendataria del grupo electrógeno, aunque pueden hacerse por cuenta del arrendador o del arrendatario, según convenga. La Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, autoriza el consumo como carburante de gasóleo bonificado en las condiciones establecidas en su artículo 54; dicho gasóleo, una vez que sale del régimen suspensivo, sólo puede ser recibido en almacenes fiscales o por detallistas y consumidores finales autorizados.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	¿Necesita la arrendadora una autorización como detallista o titular de almacén fiscal cuando actúa como intermediario solicitando gasóleo bonificado al distribuidor para su entrega directa al consumidor final, sin recibirlo ella? ¿Quién debe repercutir el Impuesto sobre Hidrocarburos, el distribuidor autorizado o la consultante, intermediaria en la operación?
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	1.- El apartado 2 del artículo 106 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece:  <i>"2. Solo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido (en lo sucesivo denominado "gasóleo bonificado"), los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, con arreglo a las normas que figuran en los apartados siguientes.</i>

*A estos efectos tendrán la consideración de "consumidores finales" las personas y entidades que reciben el gasóleo bonificado para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley o en un uso como combustible."*

El mero arrendador de una maquinaria que no dirija ni se responsabilice de la utilización del gasóleo que aquélla consume, no puede ser considerado "consumidor final" a los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 106 del Reglamento. Es el arrendatario quien utiliza el gasóleo bajo su responsabilidad y, por tanto, quien está facultado para recibir, como consumidor final, el gasóleo bonificado.

En el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos corresponden las obligaciones formales a los titulares de los establecimientos donde se reciban, almacenen y expidan los productos. En la situación consultada, en que la circulación del gasóleo se inicia en un establecimiento registrado que no es propiedad de la consultante, es el titular de este establecimiento desde el que parten las mercancías sujetas al impuesto la persona competente para expedir el documento de circulación. En el documento de circulación debe figurar el lugar de entrega al consumidor final, puesto que el gasóleo expedido no va a ser entregado en otro lugar, sin perjuicio de que la venta y facturación del gasóleo se haga a la consultante. En efecto, el artículo 20, apartado 1, del Reglamento de los Impuestos Especiales, establece que *"Con carácter general, los documentos de circulación serán expedidos por los titulares de los establecimientos desde los que se inicie la circulación"*.

Lo anterior debe entenderse siempre que la empresa arrendadora no reciba los suministros de carburante destinados al arrendatario; en tal caso, primaría la condición de minorista que asume el arrendador, al suministrar gasóleo bonificado por su cuenta, para lo que deberá estar autorizado como tal; es decir, la empresa arrendadora, siempre que el suministro efectivo lo realice ella misma, deberá estar autorizada como minorista o como titular de un almacén fiscal.

En otro caso, la mera transmisión de la propiedad del gasóleo que realizaría la arrendadora es una circunstancia irrelevante en orden a la exacción del Impuesto sobre Hidrocarburos.

En conclusión, la compañía arrendadora del grupo electrógeno, siempre que se limite a intermediar entre el distribuidor autorizado y el consumidor final del gasóleo bonificado para que éste reciba directamente dicho gasóleo desde el establecimiento del distribuidor, no necesita disponer de autorización como detallista o titular de almacén fiscal.

2.- En relación con la repercusión del impuesto, el artículo 14, apartado 1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece que *"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.”.*

El artículo 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales desarrolla esta obligación legal y establece:

*“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. En el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos se distinguirá entre cada tipo estatal y el tipo autonómico aplicado, cuando fueran aplicables simultáneamente. Esta obligación de consignación separada de la repercusión solo 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 ...».*

*2. Cuando la consignación separada de la repercusión del impuesto, en la forma indicada en el apartado anterior, perturbe sustancialmente el desarrollo de las actividades de los titulares de las fábricas o depósitos fiscales, el centro gestor podrá autorizar, previa solicitud de las personas o sectores afectados, la repercusión del impuesto dentro del precio, debiendo hacerse constar en el documento la expresión «Impuesto Especial incluido en el precio.*

*3. En los casos de ventas directas efectuadas a consumidores finales por sujetos pasivos que no estén obligados, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1, a consignar separadamente la repercusión del impuesto, el centro gestor podrá, a su solicitud, dispensarles de la obligación de incluir en el documento o factura la expresión «Impuesto Especial incluido en el precio», siempre que la inclusión de la misma perturbe el desarrollo de sus actividades.*

*(...)*

*6. En relación con los productos sujetos a tipo impositivo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos, la consignación del tipo autonómico aplicado deberá constar expresamente en todo caso en el documento emitido por parte de los obligados a repercutir, incluso aunque dichos obligados tuvieran autorizadas fórmulas de simplificación de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores.*

*(...).”.*

De ambos preceptos se infiere que la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos. Como el Impuesto sobre Hidrocarburos -a diferencia del Impuesto sobre el Valor Añadido- es

monofásico (es exigible una sola vez), la "repercusión" en sentido jurídico se producirá únicamente una vez, debiendo efectuarla el sujeto pasivo. A partir de ahí las cuotas del impuesto se incorporarán como un coste más al precio del producto sin que quepa hablar de "repercusión jurídica", en las sucesivas transacciones del producto gravado.

En el desarrollo de su actividad ordinaria, el titular de un almacén fiscal o de un establecimiento detallista no es sujeto pasivo del impuesto, en la medida en que ha recibido el gasóleo bonificado con repercusión de las cuotas devengadas, efectuada por el titular del depósito fiscal que le haya suministrado.

Ahora bien, aunque no ha sido planteado por la consultante, se recuerda que, si desde el establecimiento expedidor se realizan envíos del gasóleo a otras Comunidades Autónomas distintas de aquella en la que radique el establecimiento expedidor, el titular del mismo tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos como reexpedidor y le serán de aplicación las normas relativas a éste, aunque el producto suministrado no sea de su propiedad.

En efecto, como establece el apartado 13 del artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales:

*"13. Respecto de la aplicación del tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos al que se refiere el artículo 50 ter de esta Ley, el devengo del impuesto se producirá conforme a las siguientes reglas:*

*(...)*

*b) Cuando los productos se encuentren fuera de régimen suspensivo en el territorio de una Comunidad Autónoma y sean reexpedidos al territorio de otra Comunidad Autónoma se producirá el devengo del impuesto, exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo autonómico, con ocasión de la salida de aquellos del establecimiento en que se encuentren con destino al territorio de la otra Comunidad. Para la aplicación de lo previsto en este párrafo se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

*(...).".*

Y el apartado 2, letra f), del artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales, establece que son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes *"En los casos previstos en el apartado 13.b) del artículo 7, los titulares de los establecimientos desde los que se produzca la reexpedición de los productos con destino al territorio de una Comunidad Autónoma distinta de aquella en que se encuentran."*

Por lo tanto, si se produce reexpedición, es el titular del establecimiento desde el que parten las mercancías sujetas al impuesto la persona que deberá inscribirse como reexpedidor, en caso de que no lo estuviera ya. A su vez, el tipo autonómico

se devengará en el momento de la salida de los productos sujetos al mismo de los establecimientos en los que se encuentren almacenados, conforme al artículo 7, apartado 13, de la Ley de Impuestos Especiales.

En este supuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 de la Ley de Impuestos Especiales, la repercusión tributaria de las cuotas devengadas correspondientes a la aplicación del tipo impositivo autonómico la efectúa el sujeto pasivo (el titular del almacén fiscal) sobre el adquirente para el que se realiza la operación (bien sobre la consultante, si adquiere el gasóleo bonificado suministrado directamente por el titular del almacén fiscal al consumidor o bien sobre el consumidor final, si es él quien adquiere el gasóleo que recibe directamente).

En todo caso, la empresa consultante no es quién debe efectuar la repercusión de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, en las condiciones del transcrito artículo 18 del Reglamento de Impuestos Especiales, en tanto que no tiene la condición de sujeto pasivo de dicho impuesto.

Todo ello como se ha planteado por la consultante, es decir, siempre que la compañía arrendadora del grupo electrógeno se limite a intermediar entre el distribuidor autorizado y el consumidor final del gasóleo bonificado para que éste reciba directamente dicho gasóleo desde el establecimiento del distribuidor.

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.