

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071722

DGT: 01-04-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0727/2019

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Devolución parcial. Servicio de transporte de gasóleo desde almacén fiscal al lugar de suministro a sus clientes. El titular de vehículos a motor destinados al transporte de mercancías tiene derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado por el gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquéllos. En tanto que los vehículos de transporte tienen un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, el derecho está condicionado a que los vehículos se destinen exclusivamente al transporte de mercancías por carretera. La exclusividad que se impone como condición necesaria para beneficiarse de la devolución parcial del impuesto hace referencia al “uso profesional” en el transporte de mercancías por carretera, ya sea por cuenta propia o por cuenta ajena. La empresa titular de los vehículos posee el título administrativo que habilita para el ejercicio de la actividad de transporte por carretera, pero no señala si, el depósito de carburante de cada camión sirve únicamente a los propósitos de automoción o también está suministrando gasóleo al motor para cumplir funciones distintas. El hecho de que los camiones cisterna lleven incorporados un dispositivo para impulsar el gasóleo suministrado desde el depósito del transporte hacia el depósito del consumidor final, no puede considerarse que esta función sea una tarea ajena al servicio del transporte, puesto que es una función necesaria e inherente al transporte de la mercancía, por tanto, se puede concluir que dichos vehículos se destinan exclusivamente al transporte de mercancías. Por lo tanto, esta Dirección General entiende que la titular de camiones con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, concebidos y construidos para el transporte de líquidos (gasóleo), tendrá derecho a la devolución del gasóleo profesional en la medida en que los vehículos utilizados se destinen exclusivamente, entendiéndose dicha exclusividad en los términos señalados anteriormente, al transporte de mercancías por carretera, si posee el título administrativo que le habilita para el ejercicio de la actividad de transporte por carretera y cumple los demás requisitos formales para ello. [Esta consulta aclara la consulta DGT, de 18-09-2018, n.º V2499/2018, (NFC070086)].

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 52 bis.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 7.

RD 2822/1998 (Rgto. General de Vehículos).

Descripción sucinta de los hechos:

Una sociedad cuya actividad principal es la comercialización y distribución de gasóleo cuenta con camiones con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, con los que transporta gasóleo desde un almacén fiscal hasta los lugares de suministro a sus clientes, consumidores finales. La sociedad está dada de alta en la actividad de transporte de mercancías.

Cuestión planteada:

Aclaración sobre si la empresa consultante puede obtener la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional, por el gasóleo utilizado en sus camiones con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas.

Contestación:

La consultante solicita aclaración de la contestación dada en la consulta V-2499-18, de 18 de septiembre de 2018 sobre si los camiones de que dispone la empresa para el transporte de gasóleo desde un almacén fiscal hasta los lugares de suministro a sus clientes, consumidores finales, con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, pueden obtener la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional por el gasóleo usado como carburante en el motor de los mismos.

La consultante planteaba en la consulta anterior, si podía obtener la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional por el gasóleo usado como carburante en el motor de los mismos, señalando expresamente que ninguno de sus vehículos tenía un peso máximo autorizado superior a 7,5 toneladas.

Por lo tanto, de los términos en que se solicita aclaración de la consulta se desprende que la empresa consultante también dispone de vehículos con un peso máximo autorizado superior a 7,5 toneladas. Por ello, se analiza a continuación el posible beneficio fiscal para este tipo de vehículos.

Los apartados 1, 2 y 3 del artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establecen:

“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.”

En las condiciones reguladas en este artículo, el titular de vehículos a motor destinados al transporte de mercancías tiene derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado por el gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquéllos.

En tanto que los vehículos de transporte de la consultante tienen un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, el derecho está condicionado a que los vehículos se destinen exclusivamente al transporte de mercancías por carretera.

Esta limitación del derecho en función del destino exclusivo del vehículo al transporte por carretera es una imposición 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), cuyo apartado 2 señala que “Los Estados miembros podrán establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción (...)”

A estos fines, el apartado 3 del artículo 7 de la Directiva 2003/96/CE establece:

“3. Se entenderá por «gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción» el gasóleo utilizado como carburante de automoción para los fines siguientes:

a) el transporte de mercancías, por cuenta ajena o por cuenta propia; realizado por un vehículo de motor o un conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas;

b) el transporte de pasajeros, regular u ocasional, por un vehículo de motor de las categorías M2 o M3, según se definen 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 vehículos a motor y de sus remolques.

(...).”.

Así las cosas, esta Dirección General entiende que la exclusividad que, tanto la Directiva 2003/96/CE como la LIE, imponen como condición necesaria para beneficiarse de la devolución parcial del impuesto en este caso, hace referencia al “uso profesional” en el transporte de mercancías por carretera, sea por cuenta propia o por cuenta ajena.

Además, en la medida en que tal y como establece la Directiva 2003/96/CE el “gasóleo profesional” es únicamente el que se utiliza como carburante de automoción, aquel gasóleo de automoción que se consumiese por el vehículo en la realización de funciones distintas de la propia automoción del vehículo, no podría considerarse gasóleo profesional con derecho a la devolución por no haber sido consumido exclusivamente en el transporte de mercancías por carretera.

La consultante señala que figura en posesión del título administrativo que habilita para el ejercicio de la actividad de transporte por carretera, pero no señala si, el depósito de carburante de cada camión sirve únicamente a los propósitos de automoción o también está suministrando gasóleo al motor para cumplir funciones distintas.

Por ello, si estos vehículos que utiliza la consultante llevan incorporados dispositivos para, utilizando la potencia del motor en marcha del vehículo estacionado, impulsar el gasóleo suministrado desde el depósito del transporte hacia el depósito del consumidor final, podría entenderse que el gasóleo consumido por el motor que impulsa el camión no se está destinando exclusivamente al transporte de mercancías.

Efectivamente, no puede negarse que el gasóleo empleado en un camión cisterna se destina a algo más que propulsar el vehículo, pero, sin embargo, si dicha exclusividad se refiriese a que un vehículo de transporte por carretera únicamente pudiese transportar, pero no impulsar el gasóleo para la descarga del mismo, se estaría desvirtuando la finalidad del precepto al negar a dicho vehículo el beneficio fiscal para el gasóleo profesional.

Para precisar cuales son los vehículos construidos y acondicionados para el transporte de mercancías, debemos acudir al Reglamento General de Vehículos aprobado por el Real Decreto 2822/1998 de 23 de diciembre (B.O.E. del 26 de enero)

El citado Reglamento general de vehículos al clasificar por criterios de construcción los camiones cisterna, los define de la siguiente manera:

“27 Cisterna. Vehículo destinado al transporte a granel de líquidos o de gases licuados”.

El hecho de que los camiones cisterna que utiliza la consultante lleven incorporados un dispositivo para impulsar el gasóleo suministrado desde el depósito del transporte hacia el depósito del consumidor final, no puede considerarse que esta función sea una tarea ajena al servicio del transporte, puesto que es una función necesaria e inherente al transporte de la mercancía, por tanto, se puede concluir que dichos vehículos se destinan exclusivamente al transporte de mercancías.

Por lo tanto, esta Dirección General entiende que la consultante, como titular de camiones con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas, concebidos y construidos par el transporte de líquidos (gasóleo), tendrá derecho a la devolución del gasóleo profesional en la medida en que los vehículos utilizados se destinen exclusivamente, entendiéndose dicha exclusividad en los términos señalados anteriormente, al transporte de mercancías por carretera. Para ello deberá encontrarse en posesión del título administrativo que le habilita para el ejercicio de la actividad de transporte por carretera y cumplir los demás requisitos formales recogidos en el artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales y su normativa de desarrollo.

A continuación, se transcriben los requisitos formales del procedimiento de devolución a título de información para la consultante:

Apartados 7, 8, 9 y 10 del artículo 52.bis de la LIE:

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.

Por otra parte, 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 empresa española debe encontrarse en posesión del título administrativo que habilita para el ejercicio de la actividad de transporte conforme a lo previsto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (BOE de 31 de julio), cuyo artículo 22, apartado 1, establece:

“1. Únicamente podrá contratar la realización de servicios de transporte terrestre de mercancías en concepto de porteador, y emitir facturas en nombre propio por su prestación, quien previamente sea titular de una licencia o autorización que habilite para realizar transportes de esta clase o, en otro caso, de una autorización de operador de transporte de mercancías.”

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.